



Західноукраїнський
національний
університет

З.-М. В. Задорожний, В. В. Муравський,
В. З. Семанюк, І. Я. Омецінська

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Тернопіль – 2023

УДК 657.05 (075.8)

3-15

*Рекомендовано Вченою радою Західноукраїнського національного університету
(протокол № 2 від 25 жовтня 2023 р.)*

А в т о р с ь к и й к о л е к т и в

Задорожний Зеновій-Михайло Васильович, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України (теми 1, 2, 3, 4, 6, 9 (пит. 9.1, 9.2, 9.3, 9.4)); **Муравський Володимир Васильович**, доктор економічних наук, професор (тема 9, пит. 9.5, 9.6, 9.7); **Семанюк Віта Зеновіївна**, доктор економічних наук, професор (тема 7); **Омецінська Ірина Ярославівна**, кандидат економічних наук, доцент (теми 2 (пит. 2.2, 2.6), 5, 8).

Р е ц е н з е н т и:

Реслер М. В., доктор економічних наук, професор, декан факультету економіки, управління та інженерії Мукачівського державного університету;

Садовська І. Б., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки;

Струк Н. С., доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка.

Задорожний З.-М. В., Муравський В. В., Семанюк В. З., Омецінська І. Я.

3-15 **Управлінський облік: навч. посіб.** Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2023. 293 с.

У посібнику висвітлюється технологія підготовки інформації для прийняття рішень на різних рівнях управління суб'єктом господарювання, планування господарської діяльності, контролю за роботою окремих підрозділів і підприємства в цілому. Розглядаються також шляхи оптимізації діяльності підприємств за допомогою методів управлінського обліку. У кінці кожного розділу наводяться тести, що дають можливість читачеві здобути навички, необхідні для впровадження у практику господарювання сучасних форм управлінського обліку.

Розраховано, насамперед, для студентів закладів вищої освіти, які навчаються за спеціальністю «Облік і оподаткування». Посібник буде корисним також викладачам ЗВО, спеціалістам-практикам, підприємцям, менеджерам усіх рівнів управління підприємством, власникам підприємств.

УДК 657.05 (075.8)

ISBN 978-966-654-737-1

© З.-М. В. Задорожний, В. В. Муравський,
В. З. Семанюк, І. Я. Омецінська, 2023

© ВПЦ «Університетська думка», 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
ТЕМА 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	8
1.1. Суть і зміст управлінського обліку.....	8
1.2. Відмінності між фінансовим і управлінським обліком та їх спільні риси.....	10
1.3. Історія розвитку управлінського обліку.....	12
1.4. Види управлінського обліку, його інформації та форми організації.....	14
1.5. Нормативне забезпечення і принципи управлінського обліку.....	18
Контрольні запитання.....	20
Тести.....	20
ТЕМА 2. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ.....	24
2.1. Поняття витрат на виробництво, напрями обліку витрат та їх класифікація.....	24
2.2. Класифікація витрат для визначення собівартості продукції і отриманого фінансового результату.....	26
2.3. Класифікація витрат для прийняття рішень і планування.....	32
2.4. Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання.....	35
2.5. Класифікація витрат за видами діяльності.....	35
2.6. Поведінка витрат.....	37
Контрольні запитання.....	41
Тести.....	42
ТЕМА 3. ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.....	49
3.1. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств в окремих галузях економіки та їх вплив на організацію обліку.....	49
3.2. Об'єкти обліку витрат і їх номенклатура.....	62
3.3. Об'єкти калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і їх класифікація.....	64
3.4. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): позамовний, попередільний, попроцесний, простий.....	69

Контрольні запитання.....	75
Тести.....	76
ТЕМА 4. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ.....	79
4.1. Управлінський облік матеріальних витрат.....	79
4.2. Управлінський облік витрат на оплату праці.....	84
4.3. Управлінський облік витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання.....	88
4.4. Управлінський облік інших загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу.....	92
4.5. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності.....	99
4.6. Управлінський облік витрат періоду неопераційної діяльності.....	112
4.7. Управлінський облік непродуктивних витрат та втрат... Контрольні запитання.....	116 120
Тести.....	121
ТЕМА 5. СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ.....	133
5.1. Система обліку і управління «директ-костинг» та її суть.....	133
5.2. Система обліку і управління «абзорпшен-костинг» і її суть.....	138
5.3. Система обліку і управління «АВС-костинг» та її суть.. Контрольні запитання.....	143 146
Тести.....	147
ТЕМА 6. СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ.....	151
6.1. Система обліку і управління «Стандарт-кост» і її характеристика.....	151
6.2. Нормативний метод обліку витрат..... Контрольні запитання.....	154 160
Тести.....	160
ТЕМА 7. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ.....	162
7.1. Загальні критерії прийняття управлінських рішень та вимоги до них.....	162
7.2. Інформація як основа прийняття управлінських рішень	170

7.3. Концепція релевантності інформації для прийняття рішень.....	177
7.4. Прийняття управлінських рішень у процесі постачання	181
7.5. Прийняття управлінських рішень у процесі виробництва.....	197
7.6. Прийняття рішень щодо інвестиційної діяльності.....	206
Контрольні запитання.....	219
Тести.....	220
ТЕМА 8. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ.....	227
8.1. Сутність бюджетування та його організація.....	227
8.2. Порядок складання бюджетів.....	235
8.3. Організація та методика контролю за виконанням бюджетів.....	249
Контрольні запитання.....	255
Тести.....	255
ТЕМА 9. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РІЗНИХ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ВИТРАТ І ДОХОДІВ ЗА ЇХ ЦЕНТРАМИ.....	259
9.1. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від операційної діяльності.....	259
9.2. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від фінансової діяльності.....	263
9.3. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від інвестиційної діяльності.....	265
9.4. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від надзвичайних подій.....	268
9.5. Сутність центрів відповідальності.....	270
9.6. Види центрів відповідальності: центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій.....	274
9.7. Оцінка ефективності результатів діяльності підрозділів за допомогою показників «рентабельність інвестицій».	278
Контрольні запитання.....	283
Тести.....	283
ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРИ.....	289

ВСТУП

Управлінський облік є важливою складовою системи управління підприємством. Наявність цього виду обліку регламентована Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей курс читається в провідних економічних університетах країн з ринковою економікою.

Мета вивчення курсу «Управлінський облік» полягає в наданні знань з організації та методики управлінського обліку з урахуванням передового зарубіжного досвіду. Завданнями цієї дисципліни є: вивчення принципів і методів управлінського обліку, його місця і ролі в управлінні діяльністю підприємства; набуття вмінь застосовувати відповідні методи і прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Ринкові перетворення, які відбуваються в економіці України, потребують докорінних змін у системі інформаційного забезпечення власників підприємств і працівників апарату управління. За умов жорсткої конкуренції підприємницьких структур, їх виживання та успішне функціонування багато в чому залежать від здатності економічних служб швидко готувати інформацію для прийняття обґрунтованих рішень, орієнтованих на оптимізацію витрат і збільшення доходів.

Особливе місце серед вищеназваних служб нині відводиться працівникам управлінського обліку. Саме вони на сьогодні готують власникам і працівникам менеджменту такого роду інформацію. Відтак, працівники управлінського обліку здійснюють не тільки фіксацію господарських операцій, які вже відбулися, але й визначають стратегічні напрями розвитку підприємства.

Навчальний посібник побудовано відповідно до навчального курсу «Управлінський облік». Він включає дев'ять тем, тестові завдання, перелік рекомендованої літератури.

Сподіваємося, що навчальний посібник буде корисним для науковців, студентів при вивченні курсу «Управлінський облік», а також для практиків та інших осіб, які цікавляться проблемами впровадження управлінського обліку на підприємствах України.

ТЕМА 1

МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Суть і зміст управлінського обліку.

1.2. Відмінності між фінансовим і управлінським обліком та їх спільні риси.

1.3. Історія розвитку управлінського обліку.

1.4. Види управлінського обліку, його інформації та форми організації.

1.5. Нормативне забезпечення і принципи управлінського обліку.

1.1. Суть і зміст управлінського обліку

У країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський. Із набуттям чинності з 1 січня 2000 р. Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі Закон) бухгалтерський облік в Україні такого поділу не зазнав. У Законі є визначення двох видів обліку: бухгалтерського і внутрішньогосподарського (управлінського). Визначення фінансового обліку в Законі немає. Звідси випливає, що згідно з Законом, в Україні є два види обліку:

- бухгалтерський;
- внутрішньогосподарський (управлінський).

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік, відповідно до Закону, – це система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Внутрішньогосподарський і управлінський облік в Законі ототожнені.

Щодо об'єктів управлінського обліку, предмету та методів у Законі така інформація відсутня.

Відповідно до Глобальних принципів управлінського обліку, розроблених у 2014 році, управлінський облік – це процес отримання,

аналізу, комунікації та використання фінансової та нефінансової інформації, релевантної для прийняття рішень, задля генерування і збереження вартості для організацій.

За Міжнародним нормативом № 1 з управлінського обліку його розуміють як процес збору, передачі, планування, прогнозування, контролю за господарськими процесами для внутрішніх користувачів управлінської інформації. Нині існує багато точок зору серед вчених – економістів щодо сутності управлінського обліку. Такі відомі вчені, як О. С. Бородкін, Б. І. Валуєв взагалі відкидали наявність управлінського обліку в Україні і поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Більшість вчених-економістів вважають, що управлінський облік включає в себе планування, прогнозування, облік, контроль витрат, доходів і фінансових результатів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у розрізі окремих видів цієї продукції (товарів, робіт, послуг), структурних підрозділів, відповідальних осіб тощо.

Об'єктами управлінського обліку є:

- витрати підприємства в розрізі окремих видів діяльності, продукції, робіт, послуг, структурних підрозділів, відповідальних осіб тощо;
- доходи підприємства в розрізі окремих видів діяльності, продукції, робіт, послуг, структурних підрозділів, відповідальних осіб тощо;
- фінансові результати в розрізі окремих видів діяльності, продукції, робіт, послуг, структурних підрозділів, відповідальних осіб, інших сегментів.

Елементами методу управлінського обліку є :

- документування та інвентаризація;
- оцінка і калькулювання;
- рахунки і подвійний запис
- внутрішня звітність та баланс (у випадку, коли структурні

підрозділи складають баланси, але не є юридичними особами, а працюють відповідно до Положення);

Крім цього, елементами методу є: елімінування, порівняння, індексний метод, економіко-математичні методи.

До основних завдань управлінського обліку можна віднести: надання оперативної та об'єктивної аналітичної інформації управлінському персоналу про собівартість продукції (робіт, послуг), доходи і фінансові результати для прийняття ним управлінських рішень щодо покращення фінансового стану підприємства; допомога адміністрації у виявленні слабких сторін його діяльності; розробка стратегічних планів розвитку підприємства тощо.

Управлінський облік, виходячи із завдань, які ставляться перед ним, виконує такі **функції**:

- інформаційну (забезпечує необхідною інформацією внутрішніх користувачів);

- прогнозну (здійснює необхідні розрахунки щодо стратегічного розвитку підприємства);

- аналітичну (проводиться аналіз діяльності підприємства у розрізі центрів відповідальності);

- контрольну (здійснення контролю за господарськими процесами шляхом підписання документів, проведення інвентаризації тощо);

- комунікаційну (забезпечення зв'язку між керівниками різних рівнів управління для прийняття ефективних рішень представниками менеджменту).

1.2. Відмінності між фінансовим і управлінським обліком та їх спільні риси

В економічній науковій та навчальній літературі з управлінського обліку відсутня єдина точка зору щодо кількості відмінних ознак між фінансовим та управлінським обліком та їх

сутністю.

Так, зокрема, Бутинець Ф. Ф. виокремлює 14 відмінних ознак, Голов С. Ф. – 7, Ентоні Р. і Ріс Дж. – 13, Лень В. С. – 12, Лишиленко О. В. - 6, Нападовська Л. В. – 13, Патрин Г. О., Загородній А. Г., Ясінська А. І. – 9, Пушкар М. С. – 18.

Узагальнюючи інформацію наукових та навчальних видань з управлінського обліку, відмінні ознаки між фінансовим і управлінським обліком можна згрупувати в наступній таблиці (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Відмінності фінансового і управлінського обліку

Номер ознаки	Назва ознаки	Фінансовий облік	Управлінський облік
1.	Користувачі інформації	Зовнішні і внутрішні	Внутрішні (адміністрація, засновники)
2.	Обов'язковість ведення	Є обов'язковим згідно із законом	Відповідно до рішення адміністрації
3.	Вимірники	Грошові в основному	Всі види вимірників
4.	Відкритість даних	Дані відкриті для всіх користувачів	Комерційна таємниця
5.	Періодичність подачі інформації і складання звітності	Місячна, квартальна, річна звітність	Щоденна, щодакна, місячна звітність
6.	Об'єкти обліку	Необоротні активи, виробничі запаси, грошові кошти, витрати, власний капітал, зобов'язання, доходи, фінансові результати	Витрати, доходи, фінансові результати в розрізі в окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб
7.	Направленість	Фіксація подій, що мали місце в минулому	На майбутнє
8.	Відповідальність	Адміністративна і кримінальна	Перед адміністрацією та засновниками
9.	Точність даних, інформації	Максимально точна інформація	Можливі приблизні розрахунки, щодо майбутніх витрат, доходів і фінансових результатів

Спільні ознаки фінансового і управлінського обліку:

1) обидва види обліку передбачають використання більшості однакових елементів методу бухгалтерського обліку (документування та інвентаризація, оцінка і калькулювання, рахунки і подвійний запис). Баланс і звітність можуть бути елементами управлінського обліку лише в окремих випадках;

2) обидва види обліку здійснюють одні й ті ж працівники бухгалтерії;

3) об'єктами обох видів обліку є доходи, витрати та фінансові результати;

4) обидва види обліку ґрунтуються на одній і тій же первинній документації;

5) використовуються загальноприйняті принципи організації обліку;

б) кооперація обох видів обліку використовується для прийняття управлінських рішень.

1.3. Історія розвитку управлінського обліку

В економічній літературі відсутня єдина точка зору щодо історії виникнення управлінського обліку і періодів його розвитку. Так, зокрема, С. Ф. Голов вважає, що управлінський облік почав застосовуватися на початку ХХ століття у зв'язку з відкриттям таких систем нормування праці, як система Тейлора, Гілберта, Емерсона, Ганта.

Пушкар М. С. вважає, що управлінський почав використовуватись у другій половині ХІХ століття у США і пов'язаний із розробкою основи нового методу обліку «стандарт-кост».

Нападовська Л. В. першим етапом виникнення та еволюції управлінського обліку вважає калькуляційний облік (кінець ХІХ – початок ХХ століття).

Проаналізувавши зміст першої книги з бухгалтерського обліку «Трактат про рахунки і записи», написаної Лукою Пачолі у 1494 році, можна зробити висновок, що в цій книзі були закладені основи майбутнього управлінського обліку. В ній автор описує необхідність ведення загальної книги в центральній крамниці і часткових книг обліку у філіях центральної крамниці. Тут же вперше зазначено про поділ витрат на загальні і часткові, прямі і непрямі і т. д.

Більшість учених-економістів визначають такі **етапи виникнення та розвитку управлінського обліку:**

I. Зародження: кінець XIX – початок XX століття, 30-ті роки XX століття;

II. Встановлення елементів управлінського обліку: 30-ті – 50-ті роки XX століття;

III. Встановлення управлінського обліку як науки: 50-ті – 70-ті роки XX століття;

IV. Розвиток стратегічного управлінського обліку: 70-ті роки XX століття – наші дні.

Перший етап включає публікацію робіт Ч. Гаррісона щодо сутності системи управління «стандарт-кост», а також робіт Д. М. Кларка про різну спрямованість затрат.

Другий етап характерний розробкою нової системи обліку і управління «директ-костинг» і нормативного методу обліку витрат.

Третій етап визначний тим, що в університетах США управлінський облік почали викладати як окрему економічну дисципліну.

Починаючи з **70-х років XX століття**, працівники управлінської бухгалтерії почали зосереджувати увагу на стратегічному плануванні і прогнозуванні доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства. Нині одним із основних завдань управлінського обліку є підготовка і представлення внутрішнім користувачам (власникам підприємств і працівникам менеджменту) інформації саме

стратегічного характеру.

В історії розвитку управлінського обліку на підприємствах України вагомими подіями було прийняття галузевих Методичних рекомендацій з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). Зокрема, основним нормативним документом з управлінського обліку у промисловості є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 375. У будівництві таким нормативним документом є Методичні рекомендації із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені Наказом Держбуду України № 81 від 7.05.2002 р., № 30 від 16.02.2004 р. Нова редакція цього документа затверджена наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України № 573 від 31.12.2010 р.

Значний внесок у розвиток управлінського обліку зробили такі вітчизняні науковці, як: М. Г. Чумаченко (автор першої в Україні книги з управлінського обліку «Облік витрат на виробництво продукції США», 1971 р.), С. Ф. Голов (автор низки підручників та навчальних посібників з управлінського обліку) М. С. Пушкар (автор одного із перших навчальних посібників з управлінського обліку – 1995 р.) та ін. Перша докторська дисертація з управлінського обліку була захищена Л. В. Нападовською, яка теж видала низку навчальних підручників та посібників з управлінського обліку.

1.4. Види управлінського обліку, його інформації та форми організації

Управлінський облік більшість науковців поділяють на два види:

- проблемний;
- системний (систематичний).

Проблемний облік включає в себе планування і прогнозування

витрат, доходів і фінансових результатів у розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб.

Систематичний облік представляє облік витрат, доходів і фінансових результатів у розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб, що стосуються минулого.

Останнім часом у навчальній та науковій літературі управлінський облік поділяють на **поточний** та **стратегічний**. Зміст поточного обліку відповідає систематичному, а стратегічного – проблемному.

Залежно від видів обліку розрізняють і види інформації, відповідно, проблемного і систематичного обліку. Професор А. Яругова виділяє **три види інформації**:

1. Інформація щодо витрат, доходів і фінансових результатів діяльності структурних підрозділів, які працюють прибутково.

2. Інформація про витрати, доходи і фінансові результати структурних підрозділів, які працюють збитково.

3. Інформація про майбутні доходи, витрати і фінансові результати.

Перші два види інформації є інформацією систематичного (поточного) обліку, яка призначена для прийняття оперативних управлінських рішень з метою недопущення негативних факторів у роботі окремих структурних підрозділів і поширення позитивного досвіду діяльності інших підрозділів.

Третій вид – це інформація проблемного (стратегічного) обліку.

Фінансовий облік та фінансова звітність є історично орієнтованими, тобто фіксують та надають користувачам інформацію про події, які вже відбулися. Управлінський облік також забезпечує збір, обробку та підготовку інформації про минулі події, але інформаційна система управлінського обліку забезпечує менеджмент також інформацією про майбутні події. Процес формування в управлінському обліку прогностичної інформації передбачає використання історичної інформації. Планування господарської діяльності підприємства дозволяє встановити необхідну величину

доходів, витрат, ресурсів тощо для досягнення поточних та стратегічних цілей.

Таким чином, облікова інформація, яка формується в системі управлінського обліку, поділяється на історичну та прогнозну. *Історична інформація* – це інформація про події, які вже відбулися. Така інформація є точною, оскільки її можна перевірити за даними первинних документів або реєстрів, які складаються на їх основі.

Прогнозна інформація – це інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому. Така інформація може бути неточною, оскільки її показники в подальшому можуть відрізнятися від фактичних. Прогнозна інформація носить суб'єктивний характер (вплив людського фактору).

Фінансова інформація містить дані про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Вона, як правило, включає базові форми фінансової звітності, які складаються на основі даних фінансового обліку (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності (з урахуванням додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»). Така інформація формується за чітко визначеними правилами, що містяться в національних положення (стандартах) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартах фінансової звітності, міжнародних стандартах фінансового обліку. Фінансова інформація дозволяє аналізувати результати діяльності підприємства для прийняття управлінських рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами.

Управлінська інформація – це сукупність даних про діяльність суб'єкта господарювання, які необхідні для прогнозування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень. Система управлінського обліку формує таку інформацію, узагальнюючи її в управлінській (внутрішньогосподарській) звітності. Форми такої

звітності не є регламентованими і залежать від специфіки підприємства (галузі економіки, обсягів виробництва, організаційної структури тощо) та потреб менеджменту.

До інформації управлінського обліку ставляться такі **вимоги**:

- 1) інформація повинна бути своєчасною;
- 2) інформація повинна бути економічно обґрунтованою, тобто витрати на її підготовку повинні бути меншими від доходів, які одержує підприємство від прийняття управлінських рішень;
- 3) інформація повинна бути простою, доступною та зрозумілою для відповідних користувачів;
- 4) інформація повинна бути конфіденційною (бути доступною лише для користувачів, яким вона призначена);
- 5) інформація повинна бути достовірною, тобто правдивою. Лише на основі такої інформації можна приймати відповідні управлінські рішення.

Розрізняють дві форми організації управлінського обліку:

- автономна;
- інтегрована.

При автономній формі організації управлінського обліку в Плані рахунків бухгалтерського обліку виокремлюються рахунки фінансового та управлінського обліку. Така форма організації управлінського обліку використовується на підприємствах ряду країн Західної Європи. Типовим представником є Франція. На вітчизняних підприємствах ця форма організації управлінського обліку застосовується на тих підприємствах, які використовують 8 клас Плану рахунків бухгалтерського обліку.

При інтегрованій формі організації цього обліку рахунки 8 класу на вітчизняних підприємствах не використовуються. Управлінський облік в цьому випадку ведеться на субрахунках і аналітичних рахунках 2, 7, 9 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку.

1.5. Нормативне забезпечення і принципи управлінського обліку

Управлінський облік, на відміну від бухгалтерського фінансового, чітко не регламентується нормативними документами. На вітчизняних підприємствах, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», він організовується їх власниками залежно від мети, яку вони ставлять перед працівниками бухгалтерії. Єдиних правил по веденню цього обліку немає.

Перші кроки щодо нормативного регулювання управлінського обліку у міжнародній практиці було зроблено Інститутом управлінських бухгалтерів (ІМА), який розробив Положення з управлінського обліку, що почали використовуватися з 1981 року. Міжнародна федерація бухгалтерів (ІFAS) підготувала Положення та настанови з міжнародної практики управлінського обліку, які набули чинності з 1989 року.

У 2014 році Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (СІМА) (Велика Британія) і Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (АІСРА) підготували Глобальні принципи управлінського обліку. Ці принципи були розроблені з метою надання допомоги керівництву компаній в організації управлінського обліку та здійсненні порівняльного аналізу їх діяльності. В цьому документі наведено визначення управлінського обліку як процесу отримання, аналізу, комунікації та використання фінансової та нефінансової інформації, релевантної для прийняття рішень, з метою генерування і збереження вартості для організацій.

До глобальних принципів за цим документом належать такі чотири принципи:

- 1) комунікація породжує інформацію, що має вплив;
- 2) інформація є релевантною;
- 3) аналізується вплив на вартість;

4) ефективне керування вибудовує довіру.

Коротко конкретизуємо ці принципи.

Комунікація породжує інформацію, що має вплив:

- розробка і реалізація стратегії здійснюється в процесі спілкування її авторів, тобто між особами, які мають на це право;
- комунікація є точковою,
- комунікація сприяє прийняттю ефективних рішень.

Інформація є релевантною:

- інформація є конкретною з наявною;
- інформація є надійною і доступною;
- інформація є контекстуалізованою.

Аналізується вплив на вартість:

- моделі забезпечують розуміння варіантів;
- черговість дій визначається їхнім впливом на результати;

Розумне керівництво вибудовує довіру:

- підзвітність;
- сталий розвиток;
- професійна добропорядність і етика.

Оскільки управлінський облік є одним із видів бухгалтерського обліку, то на нього поширюються окремі принципи даного обліку, перелік яких наведений у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а саме:

1) безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється на основі припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

2) нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

3) превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише на основі юридичної форми.

Нападовська Л. В. виокремлює ще такі принципи організації

управлінського обліку:

- методологічного плюралізму;
- орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей;
- результативність;
- відповідальність за прийняття рішень;
- комплексність;
- різна собівартість для різних цілей;
- економічність.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Еволюція управлінського обліку.
2. Сутність і роль управлінського обліку.
3. Предмет і метод управлінського обліку.
4. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку.
5. Види управлінського обліку та їх характеристика.
6. Види та характеристика інформації управлінського обліку.
7. Принципи управлінського обліку.
8. Форми організації управлінського обліку.

ТЕСТИ

1. На які два види поділяється бухгалтерський облік:

- 1) управлінський і податковий;
- 2) управлінський і виробничий;
- 3) фінансовий і управлінський;
- 4) фінансовий і податковий.

2. На які два види поділяється управлінський облік:

- 1) систематичний і податковий;

- 2) поточний і стратегічний;
- 3) систематичний і оперативний;
- 4) проблемний і оперативний.

3. Головною відмінністю між фінансовим та управлінським обліком є:

- 1) користувачі інформації;
- 2) використання вимірників;
- 3) періодичність складання звітів;
- 4) націленість.

4. Управлінський облік як самостійна система сформувався:

- 1) у 20-х роках ХХ століття;
- 2) у 40-х роках ХХ століття;
- 3) у 70-х роках ХХ століття;
- 4) у 50-х роках ХХ роках.

5. Дані управлінського обліку є:

- 1) відкритими для всіх користувачів інформації;
- 2) комерційною таємницею для зовнішніх користувачів;
- 3) відкритими лише для іноземних інвесторів;
- 4) відкритими лише для вітчизняних інвесторів.

6. Управлінський облік – це:

- 1) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень;
- 2) система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;
- 3) процес визначення собівартості продукції;

4) процес визначення фінансових результатів від реалізації продукції.

7. Головним завданням управлінського обліку є:

- 1) опис подій, що вже відбулися;
- 2) передбачення наслідків майбутніх операцій;
- 3) визначення загальних витрат на виробництво готової продукції;
- 4) визначення загальних доходів від реалізованої продукції (робіт, послуг).

8. Який взаємозв'язок між виробничим і управлінським обліком:

- 1) є тотожними поняттями;
- 2) є повністю різними поняттями;
- 3) виробничий облік включає в себе об'єкти тільки управлінського обліку;
- 4) виробничий облік включає в себе об'єкти управлінського і фінансового обліку.

9. Форми і систему управлінського обліку на підприємстві розробляє:

- 1) підприємство самостійно;
- 2) вищестояща організація;
- 3) Міністерство фінансів України;
- 4) Кабінет Міністрів України.

10. Організація управлінського обліку є прерогативою:

- 1) вищестоящої організації;
- 2) самого підприємства;
- 3) Кабінету Міністрів України;
- 4) ДПС України.

11. Глобальні принципи управлінського обліку розроблені:

- 1) Міністерством фінансів України;
- 2) Кабінетом Міністрів України;
- 3) СІМА; АІСРА;
- 4) Міжнародним комітетом з бухгалтерського обліку.

12. Принцип «комунікація породжує інформацію, що має вплив» є:

- 1) глобальним принципом управлінського обліку;
- 2) національним принципом управлінського обліку;
- 3) глобальним принципом фінансового обліку;
- 4) національним принципом фінансового обліку.

ТЕМА 2

КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

- 2.1. *Поняття витрат на виробництво, напрями обліку витрат та їх класифікація.*
- 2.2. *Класифікація витрат для визначення собівартості продукції і отриманого фінансового результату.*
- 2.3. *Класифікація витрат для прийняття рішень і планування.*
- 2.4. *Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання.*
- 2.5. *Класифікація витрат за видами діяльності.*
- 2.6. *Поведінка витрат.*

2.1. Поняття витрат на виробництво, напрями обліку витрат та їх класифікація

Станом на сьогодні у науковій та навчальній літературі відсутня єдина точка зору щодо сутності і визначення поняття «витрати». До набуття чинності національних положень (стандартів) в обліковій практиці використовували поняття «затрати» і «витрати». Перше ототожнювалось із собівартістю продукції, а друге включало в себе, окрім собівартості, ще й непродуктивні витрати, джерелом покриття яких були фонди економічного стимулювання, залишковий прибуток, цільове фінансування. Після затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 16 «Витрати» під останніми розуміють зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Тобто, із даного визначення випливає, що витратами підприємства є вилучення активів або збільшення зобов'язань, які пов'язані з господарською діяльністю, за

виключенням виплати дивідендів, відрахувань до резервного капіталу, поповнення статутного капіталу.

Л. В. Нападовська вважає, що термін «витрати» потрібно використовувати у фінансовому обліку, а в управлінському – «затрати». З таким твердженням можна погодитися, оскільки не завжди використання матеріалів чи нарахування заробітної плати робітникам за виробництво продукції веде до зменшення власного капіталу, як однієї із умов визнання витрат. Таке визнання буде лише при списанні собівартості реалізованої продукції (Дт 90 Кт 26, 23, 91), або виникненні витрат періоду (Дт 92-97 Кт 20, 66) та інших, які щомісячно списуються на зменшення фінансових результатів (Дт 79 Кт 90, 92-97). Оскільки зменшення фінансових результатів впливає на зменшення власного капіталу, то в цьому випадку буде виникати друга вимога у визнанні витрат. Враховуючи вищезазначене, під затратами потрібно розуміти видатки на виробництво продукції та її реалізацію.

Більшість економістів вважають, що витрати – це обґрунтоване умовами господарської діяльності споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Під напрямом обліку витрат розуміють сферу діяльності, де вимагається відокремлений цілеспрямований облік таких витрат. Тобто, якщо виникає необхідність у визначенні витрат на щось, то це щось є напрямом обліку.

В управлінському обліку розрізняють **три напрями класифікації витрат**:

- 1) класифікація витрат для визначення собівартості і отриманого фінансового результату;
- 2) класифікація витрат для планування і прийняття рішень;
- 3) класифікація витрат для контролю і регулювання.

2.2. Класифікація витрат для визначення собівартості продукції і отриманого фінансового результату

Витрати для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і отриманого фінансового результату поділяються на:

- вхідні (невичерпані) і минулі (вичерпані);
- витрати на продукцію і витрати періоду;
- прямі і непрямі;
- основні і накладні;
- за статтями калькулювання і елементами витрат;
- виробничі і невиробничі.

Вхідні (невичерпані) витрати – це витрати пов'язані з придбанням відповідних активів, які знаходяться на складі. Відображаються вони в балансі в складі виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції (Дт 20, 23 Кт 20, 63, 66, 65 і т. д.). В майбутньому такі витрати принесуть дохід.

Минулі (вичерпані) витрати – це витрати, які принесли дохід підприємству і є собівартістю реалізованої продукції, запасів тощо (Дт 90 Кт 26, 23; Дт 94 Кт 20 тощо). Такого виду витрати відображаються у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід).

Витрати на продукцію – це витрати, що включаються у собівартість продукції. До них, відповідно до НП(С)БО 16, відносять:

– прямі матеріальні витрати (узагальнюються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети») тощо;

– прямі витрати на оплату праці (узагальнюються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»);

– інші прямі витрати (узагальнюються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і кредитом рахунків 24 «Брак у виробництві», 65 «Розрахунки за страхуванням», 685 «Розрахунки з іншими

кредиторами» та ін.);

– загальновиробничі витрати (змінні та постійні розподілені) (узагальнюються за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і кредитом рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та ін. та списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунка 23 «Виробництво»).

Адміністративні витрати, витрати на збут і інші витрати операційної діяльності у собівартість продукції (робіт, послуг) не включають, вони є **витратами періоду**. Зазначені витрати неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, тому вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Для обліку витрат періоду призначено рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) важливим є поділ витрат на прямі і непрямі. Віднесення витрат до відповідного виду (прямих чи непрямих) залежить від способу віднесення витрат до собівартості. **Прямі витрати** – це витрати, які включають у собівартість продукції без попередніх розподілів на основі первинних документів (матеріали на виготовлення продукції (робіт, послуг), основна і додаткова заробітна плата робітників, обов'язкові нарахування на ці виплати тощо). Тобто такі витрати чітко пов'язані з відповідним видом продукції (робіт, послуг) і включаються до їх собівартості в момент їх виникнення. Прямі витрати акумулюються на рахунку 23 «Виробництво».

Непрямі витрати – це такі витрати, які включають у собівартість окремих видів продукції, послуг, об'єктів будівництва після проведення розподілу (витрати на утримання машин та обладнання, загальновиробничі витрати). Непрямі витрати відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та

підлягають списанню після відповідного розподілу між окремими видами продукції (робіт, послуг) на рахунки 23 «Виробництво» (змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати) або 90 «Собівартість реалізації» (постійні нерозподілені загальновиробничі витрати).

Витрати традиційно поділяють на основні та накладні. Поняття «накладні витрати» в НП(С)БО 16 «Витрати» відсутнє, проте часто цей термін використовується в управлінського обліку, аналізі, менеджменті.

Основні витрати – це понесені підприємством витрати, які становлять основу майбутньої продукції і пов'язані з процесом виробництва (матеріали на виготовлення продукції (робіт, послуг), заробітна плата робітників, нарахування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату робітників, витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання). Основних витрат неможливо уникнути в процесі виробництва, вони не залежать від організаційної структури управління.

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням господарської діяльності (загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності).

На рис. 2.1 представлено взаємозв'язок вищеназваних видів витрат.

Надзвичайно важливу роль на підприємстві відіграє показник «**повна собівартість**», зокрема його використовують для поточного та стратегічного управління, прийняття рішень щодо асортименту продукції (робіт, послуг), ціноутворення, розробки маркетингових стратегій. Методика формування зазначеного показника не регулюється нормативно-правовими актами. До складу повної собівартості, як правило, включають витрати, які виникають в

процесі операційної діяльності підприємства, а саме: прямі витрати; загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності. Для формування повної собівартості усі вищеназвані витрати розподіляються між видами продукції (робіт, послуг).

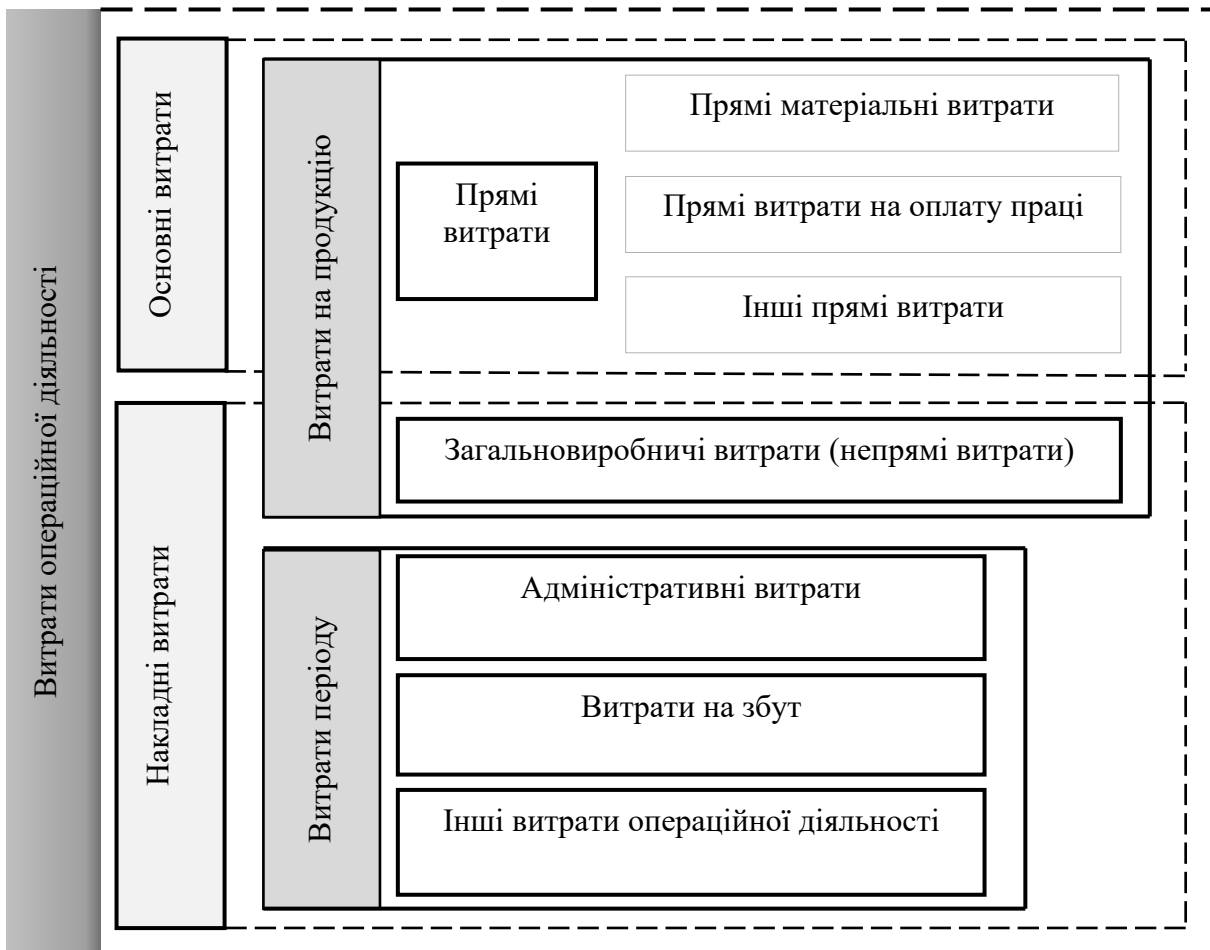


Рис. 2.1. Групування витрат в управлінському обліку для визначення собівартості й отриманого фінансового результату

Одноразові витрати – витрати, що виникають у зв’язку з підготовкою процесу виробництва і мають разовий характер. Такі витрати включаються в собівартість продукції частинами відповідно до розробленої методики розподілу. **Поточні витрати** – це витрати систематичного характеру, які зменшують фінансовий результат у відповідному періоді.

Одноразові витрати обліковуються за дебетом рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів», а поточні – за дебетом інших витратних рахунків:

- 23 «Виробництво»,
- 91 «Загальновиробничі витрати»,
- 92 «Адміністративні витрати»,
- 93 «Витрати на збут»,
- 94 «Інші витрати операційної діяльності»,
- 95 «Фінансові витрати»,
- 96 «Втрати від участі в капіталі»;
- 97 «Інші витрати».

Відповідно до НП(С)БО 16 **витратами за статтями калькулювання** є: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. У зв'язку з тим, що класифікація витрат за статтями калькулювання є складовою організації управлінського обліку, а він може бути організований підприємством самостійно, тобто незалежно від інструкцій, такий перелік може бути розширений. Підприємство розробляє номенклатуру калькуляційних статей залежно від специфіки його діяльності.

Перелік калькуляційних статей собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств різних галузей економіки наведений в галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг). Зокрема в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373) передбачені такі статті калькулювання:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- супутня продукція (вираховується).

В Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. № 573, запропоновано використовувати такі статті калькуляції: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт) та загальновиробничі витрати. Даний перелік може змінюватися в будівельних організаціях в залежності від специфіки їх діяльності. Відтак, калькуляційними статтями витрат у будівництві можуть бути: матеріали, будівельні конструкції, основна заробітна плата робітників, додаткова заробітна плата робітників, нарахування на заробітну плату, витрати на утримання будівельних машин і механізмів, втрати від браку, загальнодільничі витрати. В окремих випадках калькуляційною статтею собівартості будівельно-монтажних робіт можуть бути адміністративні витрати (якщо такі витрати безпосередньо пов'язані із об'єктами будівництва і їх відшкодування замовником передбачене у договорі підряду).

Елементами операційних витрат є матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

До набуття чинності НП(С)БО 16 «Витрати» загальна сума витрат за економічними елементами дорівнювала загальній сумі

витрат за калькуляційними статтями. На сьогодні така рівність є неможливою, оскільки витрати за економічними елементами включають в себе, крім витрат, що відносять до собівартості продукції (робіт, послуг), ще й витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності). Витрати за калькуляційними статтями включають у себе лише витрати, які відносять до собівартості продукції (робіт, послуг).

Класифікація витрат за економічними елементами відповідає на питання «скільки чого витрачено?», а за калькуляційними статтями – «куди понесені витрати?».

Під **виробничими витратами** розуміють витрати, понесені підприємством у зв'язку зі здійсненням виробничого процесу (матеріали на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), заробітна плата робітників тощо).

Невиробничі витрати – це витрати, пов'язані з утриманням соціальної сфери (заробітна плата працівників санаторіїв і профілакторіїв, стоматологічних кабінетів та інших об'єктів такої інфраструктури, що перебувають на балансі підприємств), які обліковуються в основному на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

2.3. Класифікація витрат для прийняття рішень і планування

Витрати для планування і прийняття рішень поділяються на:

- 1) постійні і змінні;
- 2) релевантні і нерелевантні;
- 3) маржинальні і середні;
- 4) дійсні, можливі (альтернативні) і диференціальні.

Важливою класифікацією витрат для цілей прийняття управлінських рішень є поділ витрат на постійні та змінні. **Постійні витрати** – це такі витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва (заробітна плата адміністрації і обов'язкові нарахування

на неї, амортизація адміністративних приміщень, легкового автотранспорту і ін.). **Змінні витрати** – витрати, які залежать від зміни обсягів виробництва (використані на виробництво продукції (робіт, послуг) матеріали, заробітна плата робітників і обов’язкові нарахування на неї, витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання). На практиці важко здійснити поділ витрат на постійні та змінні, тому що в одних випадках одні і ті ж витрати можуть бути змінними, а в інших – постійними. Наприклад, амортизацію виробничого обладнання при використанні прямолінійного методу відносять до постійних витрат, а при використанні виробничого методу – до змінних.

Розрізняють такі залежності між змінними витратами та обсягом виробництва: прямолінійну, прогресивну, депресивну. Якщо обсяги виробництва зростають тими ж темпами, що й змінні витрати, то така залежність називається пропорційною (прямолінійною). Якщо обсяги виробництва зростають швидшими темпами від змінних витрат, то така залежність є прогресивною, а якщо навпаки – депресивною.

До **релевантних витрат** належать витрати, які залежать від прийняття управлінських рішень. Релевантними вважаються витрати, що:

- 1) мають різне значення для різних альтернатив;
- 2) безпосередньо пов’язані з конкретною альтернативою;
- 3) матимуть місце в майбутньому;
- 4) можуть вплинути на рішення;
- 5) можуть бути зміненими внаслідок рішення.

Нерелевантні витрати – витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень. Наприклад, підприємство вирішує орендувати автомобіль в іншого підприємства чи придбати власний. Витрати на придбання автомобіля і на орендну плату є релевантними, а витрати на паливо і мастильні матеріали до автомобіля є нерелевантними, оскільки в обох випадках виникає необхідність у цьому забезпеченні.

Минулі витрати є нерелевантними, оскільки вплинути на їхню величину вже неможливо.

Не менш важливу роль для прийняття управлінських рішень відіграє визначення маржинальних та середніх витрат. **Маржинальними витратами** є витрати на виробництво додаткової одиниці продукції, а **середніми** – середні витрати на одиницю продукції. Наприклад, на виробництво одного стола підприємство несе витрати в сумі 10 000 грн, а на виробництво двох столів – 18 000 грн.

$18\ 000 - 10\ 000 = 8\ 000$ (грн) – маржинальні витрати;

$18\ 000 / 2 = 9\ 000$ (грн) – середні витрати.

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які вимагають витрачання грошових коштів або інших активів.

Альтернативні (можливі) витрати (втрати) – це вигода, що втрачена, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Тобто це втрачена можливість займатися альтернативними видами діяльності чи здійснювати альтернативні дії, для здійснення яких необхідний той самий час або ті ж ресурси.

Наприклад, фірма придбала виробниче обладнання і понесла певні витрати в сумі 500 тис. грн. Дані витрати є дійсними (реальними). Сума втрачених відсотків у випадку, якщо б фірма поклала ці кошти на депозит, є альтернативними (можливими) витратами.

Диференціальними витратами називають витрати, які складають різницю між альтернативними рішеннями. *Наприклад*, коли підприємство вирішує чи орендувати складське приміщення для зберігання товарів, чи придбати його, то різниця між первісною вартістю такого приміщення та величиною орендної плати за весь період користування приміщенням називається диференціальними витратами.

2.4. Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання

Витрати, призначені для контролю і регулювання, поділяються на контрольовані і неконтрольовані.

Контрольовані витрати – це такі витрати, сума яких залежить від прийнятих управлінських рішень певним центром відповідальності (певною особою).

Неконтрольовані – це витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень певними відповідальними особами. Одні і ті ж витрати в одних випадках можуть бути контрольованими, а в інших – неконтрольованими. Поділ даного виду витрат залежить від повноважень, які покладаються на дану відповідальну особу. Наприклад, заробітна плата адміністрації на рівні керівника підприємства є контрольованими витратами, а на рівні начальника цеху – неконтрольованими, оскільки останній не може вплинути на її розмір. На рівні начальника цеху контрольованими є витрати матеріалів, втрати від браку, додаткова заробітна плата робітників тощо. Амортизація основних засобів загальногосподарського призначення є контрольованим видом витрат на рівні керівництва підприємства і неконтрольованим видом витрат на рівні лінійного персоналу.

2.5. Класифікація витрат за видами діяльності

Після набуття чинності з 1.01.2000 р. НП(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» витрати поділяються залежно від видів діяльності. Після втрати чинності П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» питання класифікації видів діяльності регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Розрізняють **витрати звичайної діяльності і витрати від**

надзвичайних подій, хоча для обліку останніх зараз не передбачено окремого синтетичного рахунка.

Витрати звичайної діяльності, в свою чергу, поділяються на витрати:

- операційної,
- фінансової,
- інвестиційної діяльності.

Витрати операційної діяльності поділяються на витрати основної та іншої операційної діяльності.

До основної діяльності відносять діяльність, з метою проведення якої створювалося підприємство, і дохід від якої є основним (рис. 2.2).

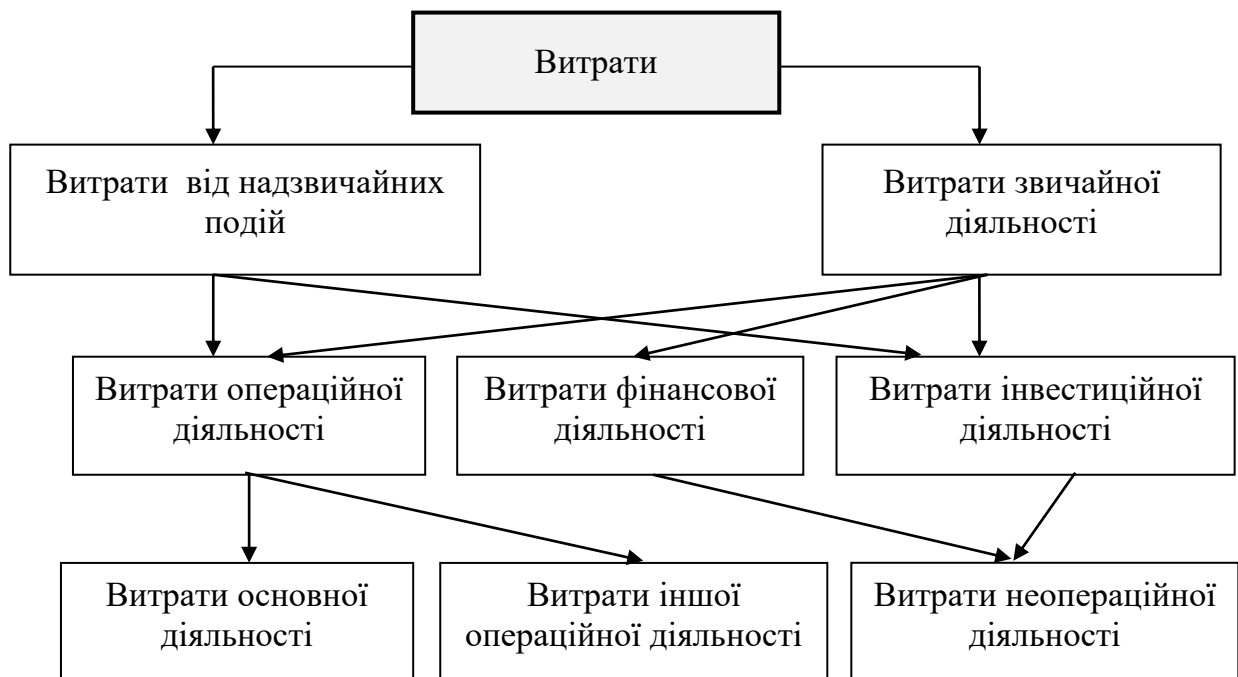


Рис. 2.2. Класифікація витрат залежно від виду діяльності

Найбільш важливе значення в обліку витрат підприємств займає поділ витрат за елементами і калькуляційними статтями. Елементи операційних витрат підприємств узагальнюються у фінансовій звітності за формою звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у II-му розділі і служать основою для

визначення макроекономічних показників: валового прибутку, національного доходу. Класифікація за калькуляційними статтями витрат має важливе значення для визначення собівартості окремих видів продукції і фінансових результатів від її реалізації, діяльності окремих структурних підрозділів тощо.

За аналогічними видами діяльності поділяються і доходи підприємств:

- доходи від основної діяльності;
- доходи від іншої операційної діяльності;
- доходи від фінансової діяльності;
- доходи від інвестиційної діяльності;
- доходи від надзвичайних подій.

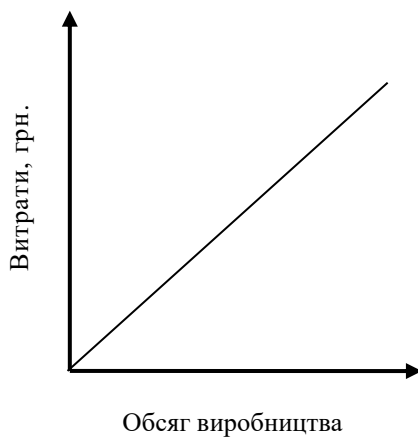
Крім вищенаведеної класифікації доходів за видами діяльності, в управлінському обліку доходи можуть групуватися за видами продукції, робіт, послуг; за структурними підрозділами; за відповідальними особами; в розрізі покупців, замовників; за видами обліку; за термінами їх отримання тощо.

2.6. Поведінки витрат

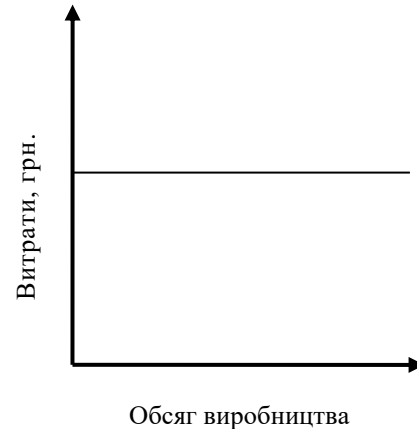
Під *поведінкою витрат* розуміють характер їх реагування на зміни у фінансово-господарській діяльності підприємства. Причина, рушійна сила, що чинить вплив на величину витрат, називається *фактором витрат*. Розуміння взаємозв'язку між витратами і факторами впливу на них дозволяє спрогнозувати величину релевантних витрат та, як наслідок, здійснювати ефективне управління ними. Важливим фактором впливу на витрати є обсяг діяльності. Саме він покладений в основу поділу витрат на змінні (витрати, які залежать від зміни обсягів виробництва) та постійні (витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва).

На рис. 2.3 представлено залежність змінних і постійних витрат від обсягу виробництва (вісь x – обсяг виробництва продукції (робіт,

послуг) в натуральних одиницях, а вісь у – величина витрат у грошових одиницях).



а) загальні змінні витрати



б) загальні постійні витрати

Рис. 2.3. Залежність величини змінних і постійних витрат від обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг)

Як видно з рис. 2.3, сума змінних витрат є лінійною щодо обсягу виробництва (графік а). Функція змінних витрат має вигляд:

$$y = bx, \quad (2.1)$$

де x – обсяг виробництва продукції (робіт, послуг) в натуральних одиницях, b – змінні витрати на одиницю продукції (робіт, послуг), грн, y – загальна сума змінних витрат, грн.

Так, якщо змінні витрати на одиницю продукції становлять 400 грн., то при виробництві 50 одиниць продукції вони становитимуть 20000 грн (50×400), при виробництві 200 одиниць продукції – 80000 грн (200×400).

Варто зауважити, що залежність між змінними витратами і обсягом виробництва не завжди є пропорційною. Деякі види змінних витрат можуть зростати меншою чи більшою мірою, ніж обсяг виробництва, оскільки зі зміною обсягу виробництва виникають різні

умови для використання наявних ресурсів підприємства. Тому цю групу витрат називають умовно-змінною. Як зазначалося вище, розрізняють три види залежності між змінними витратами та обсягом виробництва (прямолінійну, прогресивну, депресивну), виходячи з темпів росту зазначених показників.

Щодо постійних витрат, то їх величина при зміні обсягу виробництва не змінюється (рис. 2.3, графік б).

Функцію сукупних витрат можна описати наступним чином:

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

де x – обсяг виробництва продукції (робіт, послуг) в натуральних одиницях, a – загальна сума постійних витрат, грн., b – змінні витрати на одиницю продукції (робіт, послуг), грн., y – загальна сума витрат, грн.

На рис. 2.4 представлено поведінку сукупних витрат залежно від зміни обсягів виробництва.

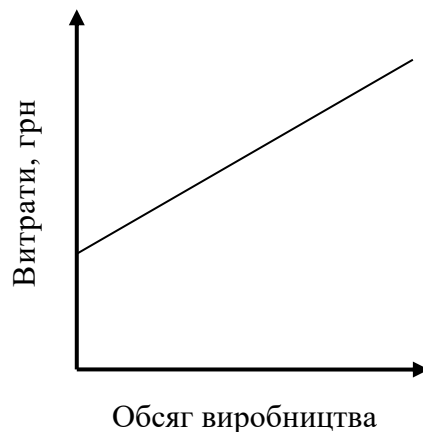
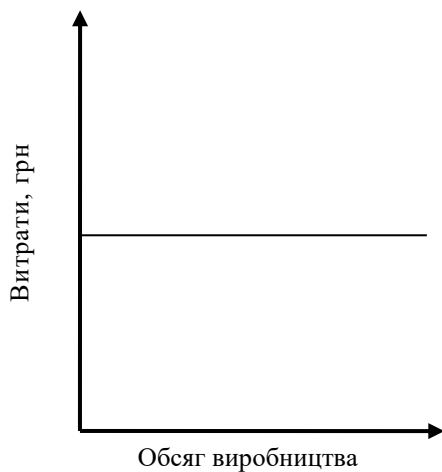
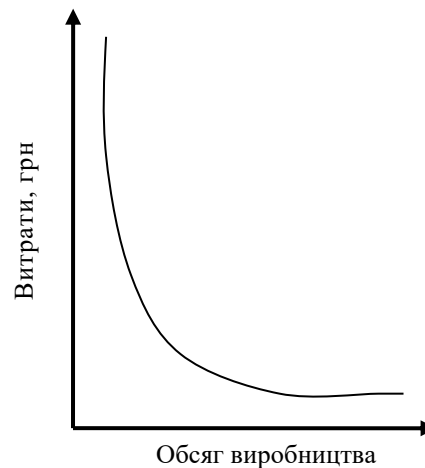


Рис. 2.4. Залежність величини сукупних витрат від обсягів виготовленої продукції (робіт, послуг)

Поведінка змінних і постійних витрат на одиницю продукції відображена на рис. 2.5.



а) змінні витрати на одиницю продукції



б) постійні витрати на одиницю продукції

Рис. 2.5. Залежність величини змінних і постійних витрат на одиницю від обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг)

Величина змінних витрат на одиницю виготовленої продукції є фіксованою величиною (рис. 2.5, графік а). У свою чергу постійні витрати на одиницю продукції зменшуватимуться при збільшенні обсягу виробництва (рис. 2.5, графік б).

Загальна величина постійних витрат є сталою лише в межах релевантного діапазону діяльності. Тому постійні витрати часто називають умовно-постійними. Так, при суттєвому зростанні обсягу виробництва у підприємства, наприклад, може виникнути потреба у додатковій площі для цехів (відповідно збільшиться величина амортизації чи плата за оренду цехів), збільшенні персоналу у відділах постачання, збуту і т. д. Суттєве зниження обсягів виробництва зменшить потребу у площі цехів, кількості обладнання тощо. Таким чином, при рості обсягу виробництва на величину понад релевантний діапазон загальна величина постійних витрат зросте, але буде далі сталою в межах іншого релевантного діапазону (рис. 2.6).

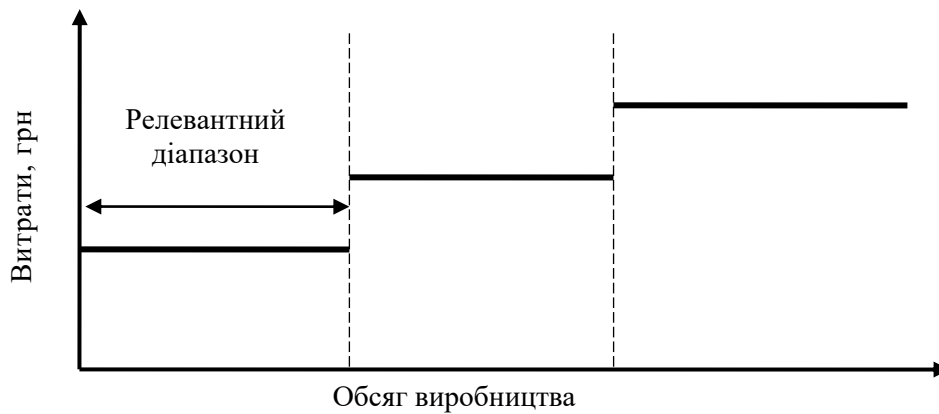


Рис. 2.6. Поведінка постійних витрат в межах релевантних діапазонів

Отже, змінні й постійні витрати – це важливі показники для управління підприємством. Чітке розуміння їх структури та поведінки через вплив різних факторів сприятиме оптимізації витрат, підвищенню конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг) та ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Сутність витрат.
2. Мета і напрями класифікації витрат.
3. Відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків.
4. Мета і сутність калькулювання витрат.
5. Характеристика постійних і змінних витрат.
6. Структура прямих і непрямих, виробничих та невиробничих витрат.
7. Класифікація витрат за елементами витрат та статтями калькулювання.
8. Структура витрат на продукцію і витрати періоду.
9. Характеристика релевантних і нерелевантних витрат.
10. Характеристика маржинальних і середніх витрат.

11. Характеристика дійсних і можливих витрат.
12. Групування витрат для прийняття рішень і планування.
13. Класифікація витрат за видами діяльності.
14. Класифікація доходів за видами діяльності
15. Поведінка витрат.

ТЕСТИ

1. Які напрями класифікації витрат є основними в управлінському обліку:

- 1) прийняття рішень і планування; контроль і регулювання; визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і отриманого фінансового результату;
- 2) прийняття рішення і планування; контроль і регулювання; розрахунок повної собівартості продукції (робіт, послуг) і отриманого прибутку;
- 3) контроль і регулювання; визначення собівартості продукції (робіт, послуг), встановлення ціни на продукцію (роботи, послуги);
- 4) контроль і планування; прийняття рішень; визначення фактичної собівартості продукції (робіт, послуг).

2. Залежно від способу включення у собівартість продукції витрати поділяються на:

- 1) поточні і одноразові;
- 2) основні і накладні;
- 3) одноелементні і комплексні;
- 4) прямі і непрямі.

3. Витрати, пов'язані із контролем і регулюванням поділяються на:

- 1) маржинальні і середні;
- 2) постійні і змінні;

- 3) контрольовані і неконтрольовані;
- 4) основні і накладні.

4. Залежно від впливу зміни обсягів виробництва витрати поділяють на:

- 1) постійні і змінні;
- 2) прямі і непрямі;
- 3) основні і накладні;
- 4) релевантні і нерелевантні.

5. Вхідні (невичерпані) витрати – це:

- 1) збільшення зобов'язань, або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу в майбутніх періодах;
- 2) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;
- 3) витрати, пов'язані із придбанням активів;
- 4) витрати, понесені на виготовлення продукції (робіт, послуг) .

6. Минулі (вичерпані) витрати – це:

- 1) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу в майбутніх періодах;
- 2) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;
- 3) витрати, пов'язані обслуговуванням і управлінням господарської діяльності;
- 4) загальновиробничі витрати.

7. Витрати – це:

- 1) 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);

- 2) збільшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань;
- 3) собівартість продукції (робіт, послуг);
- 4) фактична собівартість продукції (робіт, послуг).

8. Витрати періоду – це:

- 1) витрати, що не включаються у собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені;
- 2) витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням продукції (товарів, робіт, послуг) з метою їх реалізації;
- 3) непродуктивні витрати;
- 4) прямі матеріальні витрати.

9. Адміністративні витрати – це:

- 1) прямі витрати;
- 2) непрямі витрати;
- 3) частіше прямі витрати, інколи – непрямі;
- 4) прямі і непрямі витрати.

10. Які із нижче перерахованих витрат не включаються до виробничої собівартості продукції:

- 1) прямі матеріальні витрати;
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) загальновиробничі витрати;
- 4) витрати на збут.

11. Елементами операційних витрат є:

- 1) матеріальні затрати, накладні витрати, витрати на оплату праці;
- 2) амортизація, витрати на оплату праці, експлуатація обладнання;

- 3) основна заробітна плата робітників, амортизація основних засобів, накладні витрати;
- 4) матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

12. Визнані пені, штрафи, неустойки відносяться до:

- 1) матеріальних затрат;
- 2) відрахувань на соціальні заходи;
- 3) інших витрат;
- 4) інших операційних витрат.

13. Нестачі й втрати від псування матеріальних цінностей відносяться до:

- 1) матеріальних затрат;
- 2) відрахувань на соціальні заходи;
- 3) інших витрат;
- 4) інших операційних витрат.

14. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відносяться до економічного елемента:

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

15. Релевантні витрати – це:

- 1) витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- 2) витрати, що не залежать від прийняття рішення;
- 3) витрати, що вимагають плати грошей або витрачання інших активів;

- 4) це вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

16. Нерелевантні витрати – це:

- 1) витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- 2) витрати, що не залежать від прийняття рішення;
- 3) витрати, що вимагають плати грошей або витрачання інших активів;
- 4) вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

17. Дійсні витрати – це:

- 1) витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- 2) витрати, що не залежать від прийняття рішення;
- 3) витрати, що вимагають плати грошей або витрачання інших активів;
- 4) вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

18. Можливі витрати – це:

- 1) витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- 2) витрати, що не залежать від прийняття рішення;
- 3) витрати, що вимагають плати грошей або витрачання інших активів;
- 4) вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

19. Контрольовані витрати – це:

- 1) витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може чинити на них значний вплив;
- 2) витрати, які менеджер не може контролювати;

- 3) матеріальні затрати і витрати на оплату праці;
- 4) витрати, які контролюються Державною фіскальною службою України.

20. В основі обліку за центрами відповідальності лежить поділ витрат на:

- 1) постійні і змінні;
- 2) прямі і непрямі;
- 3) контрольовані і неконтрольовані;
- 4) одноразові і поточні.

21. Утримання із заробітної плати податку з доходів фізичних осіб відносяться до економічного елемента операційних витрат:

- 1) матеріальні затрати;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) інші операційні витрати;
- 4) не відносяться до жодного елемента.

22. Основні витрати – це:

- 1) витрати, які складають основу майбутньої продукції і пов'язані з процесом виробництва;
- 2) витрати на збут продукції (робіт, послуг);
- 3) витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом;
- 4) адміністративні витрати.

23. Накладні витрати – це:

- 1) сукупність прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг);
- 2) витрати, пов'язані зі збутом продукції (робіт, послуг);

- 3) витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням господарської діяльності;
- 4) адміністративні витрати.

24. Виробничі накладні витрати – це:

- 1) адміністративні витрати;
- 2) витрати на збут;
- 3) конверсійні витрати;
- 4) витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом.

25. Поділ витрат на постійні, змінні і умовно-постійні відноситься до класифікації витрат:

- 1) для визначення собівартості запасів і готової продукції;
- 2) для прийняття рішень і планування;
- 3) для контролю і регулювання;
- 4) для визначення собівартості запасів і готової продукції та для контролю і регулювання.

ТЕМА 3

ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

- 3.1. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств в окремих галузях економіки та їх вплив на організацію обліку.*
- 3.2. Об'єкти обліку витрат і їх номенклатура.*
- 3.3. Об'єкти калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і їх класифікація.*
- 3.4. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): позамовний, попередільний, попроцесний, простий.*

3.1. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств в окремих галузях економіки та їх вплив на організацію обліку

Кожна галузь економіки країни має свої організаційно-технологічні характеристики, що особливо впливають на методика та організацію управлінського обліку їх підприємств. Такі особливості позначаються на виборі методів обліку витрат, структурі витрат за статтями калькулювання, методах розподілу загально-виробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг), розподілі транспортно-заготівельних витрат між видами придбаних запасів тощо.

Підприємствам промисловості як окремої галузі економіки теж властиві певні організаційно – технологічні особливості виробничого процесу, які впливають на організацію та методика обліку витрат. Зокрема, на підприємствах чорної металургії у технологічному процесі їхнього виробництва можна виділити такі переділи, як: виплавлення чавуну, виплавлення сталі і виготовлення прокату. Облік витрат на цих підприємствах ведеться окремо за кожним переділом із визначенням собівартості одиниці продукції. Продукція

першого переділу (виплавлення чавуну) є сировиною для другого (виплавлення сталі), а продукція другого є сировиною для третього (виготовлення прокату). Собівартість однієї тонни чавуну визначається шляхом ділення всіх витрат на його виплавлення на кількість виплавленого чавуну. Собівартість однієї тонни сталі визначається шляхом ділення собівартості чавуну, використаного на виплавлення сталі, разом із додатковими витратами на виплавлення, на кількість виплавленої сталі. Собівартість однієї тонни прокату визначається шляхом ділення загальної собівартості сталі, яка використовується для такого виготовлення, разом з додатковими витратами на виготовлення прокату, на кількість виготовленого прокату.

На промислових підприємствах, які виготовляють один або декілька видів продукції, використовується простий метод обліку витрат. Суть такого методу полягає в тому, що собівартість одиниці продукції визначається шляхом ділення загальних витрат на виготовлення цієї продукції на кількість виготовленої продукції.

У масових виробництвах, де виготовляється один або декілька видів продукції, можна використовувати такі прогресивні методи обліку витрат, як нормативний метод і систему «стандарт-кост».

На підприємствах сфери послуг, подібно як і на підприємствах будівельної галузі, не використовується рахунок 26 «Готова продукція», оскільки такі підприємства не виготовляють продукцію, а надають послуги. Витрати таких підприємств, зібрані на рахунку 23 «Виробництво», списуються після надання послуг на рахунок 90 «Собівартість реалізації».

Торгівельні підприємства характерні відсутністю виробничого процесу і тому рахунок 23 «Виробництво» в обліку вони не використовують. Витрати торговельних підприємств узагальнюються на рахунку 93 «Витрати на збут», які щомісячно списуються на зменшення фінансових результатів у дебет рахунка 79 «Фінансові

результати». Основними запасами таких підприємств є не виробничі запаси чи готова продукція, а товари, які узагальнюються на рахунку 28 «Товари». Є суттєві відмінності в обліку господарської діяльності підприємств гуртової та роздрібною торгівлі. Для обліку товарів у цих видах торгівлі призначені окремі субрахунки до рахунка 28 «Товари». Підприємства роздрібною торгівлі, на відміну від підприємств гуртової торгівлі, встановлюють націнку і щомісячно визначають її у частині реалізованих товарів. Така націнка збільшує фінансовий результат вищеназваних підприємств.

Основними видами діяльності сільськогосподарських підприємств є випуск продукції рослинництва, тваринництва і промислового виробництва. Для обліку витрат, у розрізі цих видів діяльності, такі підприємства використовують окремі субрахунки до рахунка 23 «Виробництво». Технологічний процес у рослинництві є тривалим, що теж впливає на облік витрат у рослинництві. При калькулюванні собівартості продукції тваринництва розрізняють основну і побічну продукцію, що теж впливає на організацію обліку.

Капітальне будівництво, будучи окремою галуззю економіки країни, має цілий ряд організаційно-технологічних особливостей, які суттєво впливають на організацію та методику як фінансового, так і управлінського обліку. Великий внесок у розкриття цього впливу зроблено в роботах В. В. Бабича, П. А. Галузинського, Б. М. Литвина, С. Я. Зубілевич, М. С. Пушкаря, Л. М. Крамаровського, І. Р. Фломенбліта та інших вчених – економістів. Переважна більшість названих робіт опублікована у 1970-1980-х роках.

М. С. Пушкар пов'язує відмінності в бухгалтерському обліку в будівництві від інших галузей економіки технологічними особливостями, ціноутворенням і специфікою структури управління. Для технологічного процесу, за словами автора, характерними є нерухомість об'єктів праці, тривалість виробничих циклів, велика питома вага незавершеного виробництва, часта зміна виду

будівельних і монтажних робіт, яка зумовлює різну трудомісткість робіт і структуру витрат на виробництво в розрізі місяців.

В. В. Бабич, Г. Кім, С. Я. Зубілевич, характеризуючи особливості використання нормативного методу в будівництві, називають такі специфічні ознаки галузі:

- територіальна закріпленість і неподільність будівельної продукції та індивідуальний і дрібносерійний характер виробництва;

- постійне переміщення засобів праці і робітничих кадрів за об'єктами будівництва та періодичні перерви у виробничому процесі;

- вплив на технологію виконання БМР призначення будівельних об'єктів, природних умов, складу парку будівельних машин та способу ведення робіт;

- участь у створенні будівельної продукції замовників, проектно-пошукових організацій, генпідрядних і субпідрядних організацій;

- особливості ціноутворення на будівельну продукцію.

Приблизно такі ж особливості будівельного виробництва виділяють П. А. Галузинський і І. Р. Фломенблїт.

І. М. Лазепко до особливостей будівельного виробництва відносить ще й велику матеріаломісткість продукції, але залишає поза увагою відмінності у ціноутворенні.

І. Чалий до особливостей будівництва, що обумовили необхідність прийняття окремого НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», відносить такі :

- період будівництва може тривати кілька звітних періодів;

- покупець (замовник) відомий заздалегідь, і контрактну ціну завчасно з ним погоджено;

- у більшості випадків продавець-підрядник не може реалізувати продукцію (об'єкт будівництва) іншому покупцеві;

- покупець (замовник) часто здійснює періодичні платежі в межах контрактної вартості як оплату процесу будівництва;

– продукцію (об'єкт будівництва) виробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, вказаній замовником;

– кінцева продукція (об'єкт будівництва), як правило, має доволі високу вартість.

У зв'язку з набуттям чинності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно зблизилися способи групування витрат будівельних організацій із підприємствами інших галузей економіки, які є в складі особливостей будівництва в плані бухгалтерського обліку. Так, зокрема, якщо до набрання чинності НП(С)БО 16 «Витрати» в зв'язку з обмеженістю номенклатури калькуляційних статей собівартості будівельної продукції додаткова заробітна плата робітників основного і допоміжних виробництв, працівників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки, обов'язкові нарахування на основну і додаткову заробітну плату названих категорій працюючих відносилися на об'єкти будівництва не за прямою ознакою, а через розподіл накладних витрат, у складі яких вони обліковувалися, то після набуття чинності названого стандарту ці особливості зникли.

Разом з тим ватро зазначити, що структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт і витрат періоду все ж дещо відрізняється від аналогічних витрат в інших галузях економіки, що видно із рис. 3.1.

Інформація рис. 3.1 свідчить, що у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт, відповідно до НП(С)БО 18, включається вся сума загальновиробничих витрат, а згідно з НП(С)БО 16, який є основою для обліку витрат в інших галузях економіки, – тільки їх змінна та розподілена постійна частини. Ця відмінність має суттєвий вплив на визначення фінансових результатів від реалізації окремих об'єктів, діяльності окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

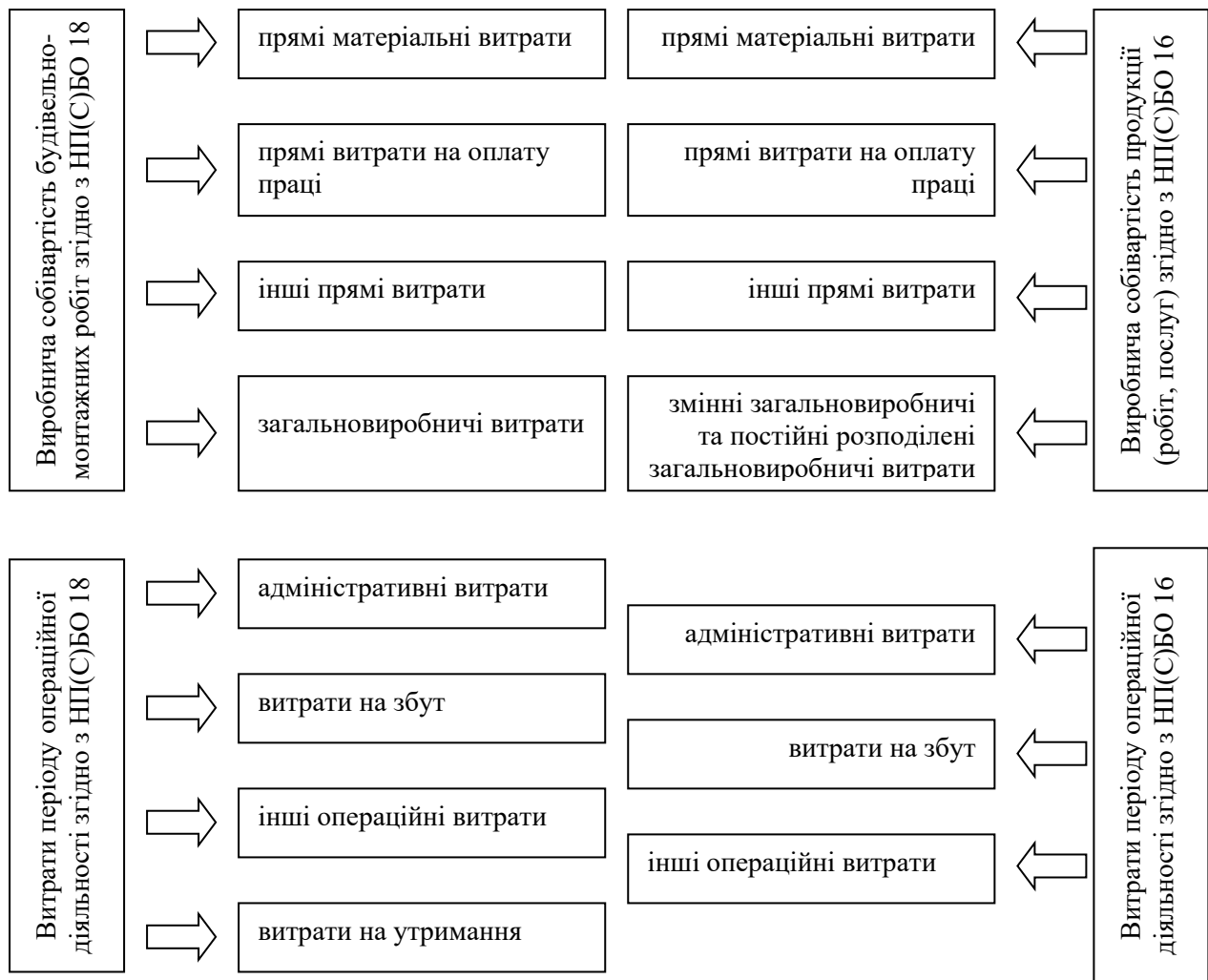


Рис. 3.1. Структура виробничої собівартості продукції і витрат періоду згідно з НП(С)БО 16 і НП(С)БО 18

Як видно із цього ж рисунка в будівництві згідно з НП(С)БО 18 додатково до витрат звітного періоду включаються витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. На підприємствах промисловості, чи інших галузях економіки, облік витрат яких регламентується НП(С)БО 16, такого виду витрати включаються у собівартість продукції, яка виготовляється в цехах, де знаходиться незадіяне обладнання. У випадку його консервації збільшуються збитки.

Із вищесказаного зрозуміло, що ця особливість теж суттєво впливає на організацію управлінського обліку, оскільки від неї залежать розміри фінансового результату від реалізації окремих об'єктів будівництва.

Загальна схема впливу організаційно-технологічних особливостей на методику і організацію управлінського обліку у будівництва наведена на рис. 3.2.

Із рисунка видно, що основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва є: нерухомість будівельної продукції; переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва; залежність від природних факторів; участь у будівництві багатьох учасників; рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій; довготривалість будівництва; територіальна розпорошеність об'єктів; різні способи ведення робіт.

Продукцією будівельної галузі виступають будівлі, споруди, які після їх завершення залишаються на місці виробництва і не підлягають здачі на склад з наступним її відвантаженням покупцям, як це відбувається у промисловості.

Відтак момент завершення виконання робіт здебільшого співпадає з моментом їх реалізації. Звідси випливає, що у будівництві немає необхідності у використанні синтетичного рахунка 26 «Готова продукція», на якому узагальнюється собівартість виготовленої, але ще не реалізованої готової продукції. З подібних причин в обліку будівельного виробництва не використовується рахунок 25 «Напівфабрикати власного виробництва». Вказана особливість синтетичного обліку будівельної продукції суттєво впливає на організацію управлінського обліку, оскільки фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт.

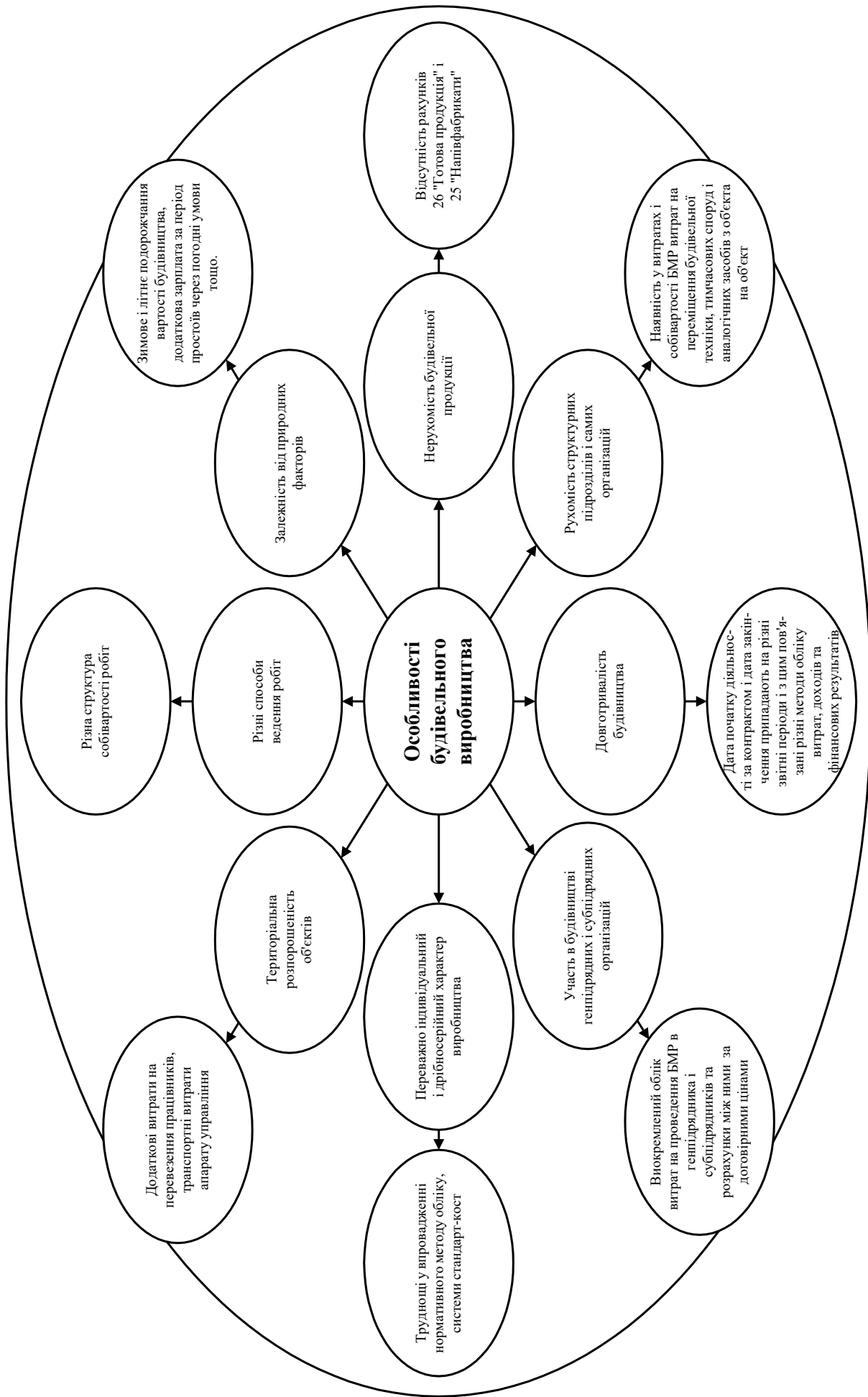


Рис. 3.2. Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію внутрішньогосподарського обліку

Індивідуальний і дрібносерійний характер будівельного виробництва як особливість галузі спричиняє великі труднощі у веденні внутрішньогосподарського обліку з використанням таких прогресивних систем управління, як нормативний метод і стандарт-кост. Ці труднощі пов'язані, перш за все, із розробкою нормативів і стандартів відповідних витрат. Ефект від впровадження названих систем інколи може бути значно меншим, ніж витрати на ведення обліку. Виняток з правил може становити лише будівництво за типовими проектами, питома вага якого в галузі останнім часом значно зменшилася. Причина такого факту полягає в тому, що замовники навіть у житловому будівництві вимагають виконання робіт за індивідуальними проектами.

Наступною важливою особливістю будівельної галузі є залежність ведення робіт її підприємств від природних факторів (кліматичних і погодних умов). Ця залежність впливає на структуру ціни будівельної продукції і витрат на її виробництво. Так, зокрема, в контрактну ціну об'єкта будівництва закладаються додаткові витрати на ведення робіт у зимовий період, пов'язані з підігрівом розчину, очищенням території будівництва і самого об'єкта від снігу і т. п.). Під час поганих погодних умов (сніг, дощ, сильний вітер тощо) у будівельних організаціях виникають додаткові витрати на оплату праці робітникам за час простою не з їхньої вини, оскільки роботи під відкритим небом тоді вести неможливо. Такі факти вимагають при розробці нормативів витрат, ціни на будівельну продукцію враховувати такого роду непередбачені витрати. Якщо їх не закладати в ціну та нормативи, то тоді необхідно розробляти кодифікатори відхилень від нормативів чи стандартів, які не залежать від результатів роботи центрів відповідальності при використанні прогресивних систем обліку.

У процесі будівельного виробництва беруть участь багато учасників, кожен з яких здійснює відокремлений облік витрат. У

замовника такий облік ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», у генпідрядника, який несе відповідальність перед першим, – на рахунку 23 «Виробництво», у субпідрядника, що виконує спеціалізовані роботи відповідно до договору з генпідрядником, теж на рахунку 23 «Виробництво». Причому продажна вартість робіт, виконаних субпідрядною і генпідрядною організацією за мінусом податку на додану вартість, є їх фактичною собівартістю відповідно генпідрядника та замовника. При організації управлінського обліку необхідно враховувати, що на діяльність структурних підрозділів генпідрядної організації можуть впливати зовнішні фактори у вигляді несвоєчасного або неякісного виконання робіт субпідрядниками. Згідно з вимогами НП(С)БО 18 «Будівельні контракти» вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, включається до інших прямих витрат, тобто у собівартість продукції. Останній порядок обліку вимагає узагальнення вартості таких робіт на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 231 «Основне виробництво». Ця пропозиція дасть можливість при організації управлінського обліку позбавити від вищенаведеного впливу результати діяльності структурних підрозділів.

Важливою ознакою будівництва, яка впливає на методику й організацію управлінського обліку, є рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих організацій. Так, після завершення робіт на одному об'єкті підприємства галузі вимушені нести значні витрати на перебазування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, на спорудження під'їзних шляхів до нового об'єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них. Для обліку такого виду витрат використовують субрахунки «Некапітальні роботи» до рахунка 23 «Виробництво», «Придбання (виготовлення) інших необоротних активів» до рахунка 15 «Капітальні інвестиції» та рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд виділяються окремим рядком в акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в). Необхідно зазначити, що тимчасові будівлі і споруди поділяються на титульні і нетитульні. Перші, на відміну від других, включаються у титульний список будівництва і затрати на їх спорудження повертаються замовником підряднику в складі договірної ціни. Тимчасові (нетитульні) споруди підлягають розбиранню (демонтажу) після завершення будівництва об'єктів. Витрати на їх будівництво відносять до капітальних інвестицій підрядника і включаються у собівартість виконаних ним робіт для замовників через нарахування зносу в складі загальновиробничих (загальнодільничних) витрат.

Первинний облік розрахунків із замовниками за виконані некапітальні роботи зі спорудження тимчасових титульних споруд можна здійснювати з допомогою Довідки про вартість виконаних підрядних робіт та витрати (типова форма № КБ-3), передбачивши в ній дві додаткові графи, в яких би відображалась вартість спорудження тимчасових (титульних) споруд за звітний місяць і з початку будівництва. В іншому первинному розрахунковому документі – акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в) – кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд виділяються окремим рядком, і тому у зміні його структури щодо обліку таких робіт немає потреби.

Після закінчення будівництва тимчасові титульні споруди необхідно ставити на баланс замовникам і обліковувати в складі інших необоротних активів. Чинний План рахунків передбачає окремий субрахунок лише для обліку тимчасових (нетитульних) споруд. Тому було б доцільним для обліку тимчасових титульних споруд відкрити субрахунок 118 аналогічної назви, якщо їх вартість є невеликою (до 20 тис. грн), і аналітичний рахунок 1032 «Тимчасові

титульні споруди» – у випадку, коли вартість перевищує названу суму.

Будівництво об'єктів здійснюється протягом тривалого періоду. Цей факт суттєво впливає на ціноутворення і облік витрат, доходів та фінансових результатів. Така особливість галузі є однією із основних причин ведення вищеназваних ділянок обліку за окремими, як міжнародними (МСБО 11 «Будівельні контракти»), так і національними стандартами (НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»). У ціну будівельної продукції, відповідно до Правил визначення вартості будівництва, затверджених наказом Мінрегіонбуду України від 05.07.2013 р. № 293, включають кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва та додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами. Якщо будівництво об'єкта планується проводити більше одного року, то встановлюється динамічна договірна ціна, в яку можна вносити зміни. Наявність у ціні вищезгаданих коштів може суттєво вплинути на фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів.

Залежно від терміну будівництва укладаються контракти, що передбачені НП(С)БО 18. Так, контракт з фіксованою ціною доцільно укладати, якщо термін виконання робіт планується до одного року. При тривалості будівництва більше одного року підрядним організаціям вигідно заключати контракти за ціною «витрати плюс», оскільки вони передбачають повернення витрат і погодженого прибутку. В такому випадку втрати від інфляційних процесів будуть їм відшкодовані.

Будівельні організації здебільшого виконують роботи одночасно на декількох об'єктах, які знаходяться на значній відстані один від одного, а інколи і від населених пунктів. У зв'язку з цим вони вимушені нести значні витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад. Такі витрати включають до собівартості робіт у складі загальновиробничих витрат. Якщо виконавець робіт (виконроб)

здійснює керівництво будівництвом декількох об'єктів, які знаходяться на різних будівельних майданчиках, то через розподіл загально виробничих витрат транспортні витрати можуть спотворювати реальну собівартість окремих об'єктів.

Розпорошеність об'єктів будівництва вимагає від підприємств галузі понесення ще й додаткових витрат на будівництво приоб'єктних складів, тимчасових споруд, транспортне обслуговування адміністрації, виконробів. Тому необхідно вибрати таку методику і організацію управлінського обліку, яка б забезпечувала максимально точне визначення результатів діяльності кожного структурного підрозділу і окремих виконавців. При використанні нормативного методу, системи обліку «стандарт-кост» транспортні й інші вищеназвані витрати необхідно враховувати при розробці норм і стандартів.

На організацію управлінського обліку суттєво впливає і така особливість будівництва, як різні способи виконання робіт. Будівельно-монтажні організації можуть виступати не тільки в ролі підрядника, але й замовника у випадку здійснення капітальних інвестицій на спорудження об'єктів власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Будівництво таких об'єктів може проводитися як підрядним, так і господарським способом. Якщо при підрядному способі здійснення капітальних інвестицій їх облік у будівельних організаціях практично не відрізняється від такого ж обліку на підприємствах інших галузей економіки, то при господарському є суттєві особливості. Вони полягають в тому, що витрати на виконані таким способом роботи повинні попередньо узагальнюватися на субрахунку 231 «Основне виробництво», оскільки спорудження об'єктів є основним виробництвом для будівельних організацій.

Усі перераховані вище організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва повинні враховуватися при організації управлінського обліку будівельних фірм.

3.2. Об'єкти обліку витрат і їх номенклатура

Важливою передумовою раціонального обліку затрат і калькулювання собівартості продукції є правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання. Від правильного вибору об'єкта обліку значною мірою залежить методика обліку витрат і визначення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів підприємств.

В економічній літературі на сьогодні відсутня єдина точка зору щодо сутності та визначення об'єктів обліку. Ряд науковців ототожнюють об'єкти обліку і об'єкти калькулювання. До них належав М. Г. Чумаченко. Інші науковці вважають, що об'єкти обліку і об'єкти калькулювання є різними поняттями за сутністю.

Об'єктом обліку витрат, згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373, під об'єктами обліку виробничих витрат розуміється групування витрат виробництва у поточному обліку, що дає можливість визначати собівартість продукції за її видами, процесами, способами та місцями виробництва. Об'єктами обліку виробничих витрат є: вироби, їх окремі частини – вузли, деталі, групи однорідних виробів, виробництва, процеси, фази, стадії, переділи технологічних процесів, окремі операції, замовлення, види діяльності тощо. При цьому, на вибір об'єктів обліку витрат істотно впливають: організація

виробництва; технологічні особливості; рівень спеціалізації підрозділів; структура управління підприємством; технічні параметри продукції, що виробляється; система контролю за витратами; ступінь освоєння внутрішньогосподарського розрахунку та ін. Тому номенклатуру об'єктів обліку витрат кожне підприємство розробляє самостійно.

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) залежить від виду діяльності підприємства, характеру виробництва, прийнятої структури управління, номенклатури продукції, що виробляється, регулярності її випуску. Важливим моментом у системі управління є здатність і можливість економічних служб суб'єкта господарювання обробити й ефективно використовувати інформацію, систематизовану та накопичену в бухгалтерському обліку, сформулювати необхідні висновки для прийняття оперативних й стратегічних рішень менеджментом та власниками.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р., під **об'єктом обліку витрат** розуміють будівництво одного чи кількох об'єктів або виконання окремих видів робіт, будівельний контракт, в цілому відокремлений структурний підрозділ, будівельна організація в цілому.

Об'єкти обліку у будівництві залежать від форм розрахунків будівельних організацій за виконані будівельно-монтажні роботи. Якщо розрахунки ведуться за повністю зданий об'єкт, то цей об'єкт і є об'єктом обліку. Якщо розрахунки ведуться за окремі елементи, види робіт, то такі види робіт за окремими об'єктами будівництва можуть виступати окремими об'єктами обліку.

Ряд економістів вважає, що об'єктами обліку затрат є матеріальні, трудові і фінансові витрати будівельних організацій з будівництва окремих об'єктів.

Відповідно до ст. 8 МСБО 11 «Будівельні контракти» якщо контракт охоплює будівництво декількох активів, спорудження кожного активу можна розглядати як окремий об'єкт обліку у випадку:

а) якщо для кожного активу були надані окремі пропозиції;

б) коли кожен актив був предметом окремих переговорів, а підрядник і замовник змогли прийняти його або відхилити ту частину контракту, яка пов'язана з кожним активом;

в) якщо можна визначити витрати і доходи кожного активу.

Відповідно до ст. 9 даного стандарту, групу контрактів, незалежно від того, чи укладені вони з одним або кількома замовниками, можна розглядати як один об'єкт обліку, якщо:

– ця група контрактів обговорювалась як один пакет;

– контракти настільки пов'язані між собою, що вони в результаті є частиною одного проєкту будівництва;

– контракти виконуються одночасно або в безперервній послідовності одними виконавцями.

Підсумовуючи вищезазначене, під об'єктом обліку можна розуміти витрати виробництва, які відображають процеси виконання робіт, направлені на виготовлення продукції, надання послуг, і утворюють у відповідному групуванні їх собівартість.

3.3. Об'єкти калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і їх класифікація

Поняття «об'єкт калькулювання» використовується лише у вітчизняній практиці, тому що міжнародними стандартами не передбачено використання такої категорії.

Під калькулюванням розуміють процес визначення собівартості одиниці продукції.

Калькуляція – це документ, в якому здійснюється калькулювання.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості **об'єкт калькулювання** – різного ступеня готовності окремі види й одиниці продукції (робіт, послуг) основного і допоміжних підрозділів, технологічних фаз, стадій, переділів виробництва. Згідно із цими ж рекомендаціями об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання мають різні призначення і зміст. Якщо під об'єктом обліку витрат розуміють сукупність витрат, то під об'єктом калькулювання – певний вид продукції.

У деяких випадках виникає необхідність калькулювати продукт різного ступеня готовності. В таких виробництвах об'єктом калькулювання є напівфабрикат або окремі частини (деталі) виробів. Крім основних об'єктів калькулювання можуть бути допоміжні (відходи та забракована продукція).

Для оцінки напівфабрикатів потрібно визначати собівартість за окремими технологічними етапами (переділами), центрами відповідальності та місцями виникнення затрат. Місця виникнення затрат – це структурні підрозділи, що характерні просторовою або функціональною відокремленістю, на рівні яких здійснюється використання виробничих ресурсів та виникають затрати, що підлягають бюджетуванню, обліку та контролю для ефективного управління.

Якщо об'єктом калькулювання собівартості є одиниця виготовленої продукції різного ступеня готовності в натуральному вимірнику, то кількісним вимірником цього об'єкта є калькуляційна одиниця.

Розрізняють такі калькуляційні одиниці:

- натуральні кількісні (кілограми, тонни, штуки, метри, кіловат-години);
- умовно-натуральні (100 умовних пар рукавиць, 1000 умовних консервних банок, 1 т умовних хлібобулочних виробів);

- вартісні одиниці (грн, тис. грн);
- умовні калькуляційні одиниці, які характеризують вміст корисної речовини в продукті (процент жирності в молочних продуктах, процент спирту в алкогольних напоях);
- одиниці роботи персоналу або обладнання (нормо-година роботи спеціаліста, тонно-кілометр перевезень, машино-година, машино-день).

До об'єктів калькулювання можна віднести літак відповідної марки, трактор, 1 т чавуну, сталі, цементу, розчину, 1 ц цукру-піску, 1 кг хімреактиву, 1000 шт. будівельної цегли, 1 куб. м щебню, 1000 кВт-год електроенергії.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості наведено перелік калькуляційних одиниць відповідно до об'єктів калькулювання (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Перелік основних калькуляційних одиниць у промисловості

Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Виробниче замовлення	група однорідних виробів; типовий представник групи; об'єкт робіт, послуг; виріб; вузол; деталь; умовна одиниця
Виріб	типовий представник групи однорідних виробів; група однорідних виробів; комплект; вузол; деталь; типорозмір; артикул; марка
Продукт (напівфабрикат)	вагова одиниця у перерахунку: на стандарт продукту, на прийнятий умовний стандарт, на інші натуральні одиниці; вагова одиниця в натурі: кілограм, тисяча кілограмів, тонна, тисяча тонн; натуральні одиниці: штука, тисяча штук, комплект, тисяча комплектів, метр, квадратний метр, кубічний метр, погонний метр, тисяча метрів, тисяча квадратних метрів, тисяча кубічних метрів, тисяча погонних метрів, літр, декалітр, рулон, пачка та інші; артикули; умовні одиниці
Переділ (стадія, фаза)	стадія технологічного процесу; фаза технологічного процесу; напівпродукт; продукт

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

У будівництві розрізняють такі об'єкти калькулювання:

- кінцева продукція;
- готова продукція;
- проміжна продукція.

Під **кінцевою будівельною продукцією** розуміють витрати на будівництво об'єктів, які узагальнюються у замовника і визначаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». До таких витрат відносять витрати на будівельно-монтажні роботи, які можуть виконуватися підрядним і господарським способами, витрати на обладнання, яке вимагає монтажу, інші капітальні роботи і витрати. До останніх відносять: витрати на проектно-пошукові роботи, витрати на утримання відділів капітального будівництва, дирекції підприємства, що будується.

Кінцева будівельна продукція є закінченим будівництвом об'єктом разом із встановленим на ньому обладнанням. Витрати на таку продукцію називаються інвентарною вартістю об'єкта.

Готова будівельна продукція – це вартість робіт, виконаних генпідрядною організацією власними силами. Витрати на таку продукцію узагальнюються у генпідрядній організації по дебету рахунка 23 «Виробництво» за виключенням вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями.

Проміжна будівельна продукція калькулюється у субпідрядній організації і становить вартість робіт, виконаних власними силами цих організацій. Витрати на таку продукцію узагальнюють по дебету рахунка 23 «Виробництво». Такі витрати є фактичною собівартістю робіт, виконаних даною організацією.

Процес визначення собівартості в управлінському обліку включає в себе розрахунок собівартості:

- продукції (робіт, послуг) допоміжних і другорядних

виробництв, яка споживається основним виробництвом;

– напівфабрикатів підрозділів основного виробництва, які використовуються на деяких наступних стадіях виробництва;

– продукції окремих підрозділів підприємства для визначення результатів їх діяльності та трансфертної ціни;

– всіх видів готової продукції (виконаних робіт, послуг) та напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону;

– одиниці готової продукції (напівфабрикатів власного виробництва), що реалізуються на сторону, виконаних робіт, наданих послуг тощо.

Калькуляційні розрахунки у системі обліку собівартості продукції проходять такі етапи:

– групування визнаних витрат за об'єктами обліку і калькуляційними статтями витрат;

– калькулювання собівартості продукції допоміжних і другорядних 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 включає в себе облік прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, узагальнення та розподіл непрямих витрат, відображення даних у регістрах бухгалтерського обліку.

3.4. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): позамовний, попередільний, попроцесний, простий

Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) розуміють сукупність способів і прийомів визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) підприємств. На вибір методу обліку витрат суттєво впливають технологічні й організаційні особливості, які відображають процес формування витрат в його конкретних умовах. При цьому визначення витрат повинно забезпечити реальне обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) і слугувати інтересам найефективнішого управління виробництвом.

На вітчизняних підприємствах застосовують такі методи: позамовний, попередільний, попроцесний, простий, нормативний.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції використовується в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах, до яких належать: будівництво як галузь економіки, літако-, судно-, машинобудування, виробництво столярних виробів, виконання науково-дослідних, конструкторських та ремонтних робіт, а також інші виробництва індивідуального і дрібносерійного характеру.

Організація системи позамовного методу обліку витрат можлива лише за певних умов. Головною вимогою є можливість виділення й індивідуалізації виробництва конкретного виробу (робіт, послуг) за індивідуальними замовленнями (проєктами) та отримання інформації не про середню, а про індивідуальну собівартість одиниці продукції (робіт, послуг). Тобто позамовний метод обліку витрат може застосовуватися на тих виробництвах, де витрати матеріалів на технологічні цілі, основну заробітну плату робітників, а також загальновиробничі витрати легко поєднати з виробництвом конкретного виду продукції, наданням конкретних послуг чи

виконанням визначених робіт. При використанні даного методу собівартість одиниці продукції визначається сумуванням усіх витрат від початку виробництва цієї продукції до моменту його завершення.

Система позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) включає:

- концентрацію даних про витрати і віднесення витрат на окремі види продукції (робіт, послуг);
- зміну величини витрат за кожним завершеним етапом виготовлення продукції (робіт, послуг), а не за проміжок часу;
- ведення рахунку 231 «Основне виробництво», за дебетовим залишком якого показується величина незавершеного виробництва.

Індивідуальне виробництво при позамовному методі характерне тривалим циклом виробництва з поділом залежно від виду продукції на вузькоспеціалізоване і широкоспеціалізоване. Продукція у більшості випадків складна та формується з багатьох елементів. Окрім того, до особливостей цього типу виробництва належить різна трудомісткість окремих етапів виробництва, тому зростання обсягу випущеної продукції (робіт, послуг) відбуватиметься протягом звітного періоду інтервалами. Виготовлення готових виробів може також мати відмінності за тривалістю складальних робіт і сполученні деталей шляхом індивідуального підбору, а не за принципом взаємозамінності.

Індивідуальному виробництву при позамовному методі властиві найбільш складні системи оперативного планування і управління виробництвом із застосуванням укрупнених об'єктів обліку (виробниче замовлення, вузловий комплекс тощо). Виробниче замовлення включає весь комплекс робіт, від яких залежить досягнення кінцевого результату – виконання замовлення. Сюди можуть належати роботи конструкторських бюро, проектно-пошукових організацій, технологічних відділів, виробничих цехів, випробувальні роботи тощо.

Калькуляцію замовлення здійснюють у міру завершення його виконання. До закінчення усіх робіт за замовленням витрати відображають у вигляді незавершеного виробництва. Собівартість завершеного замовлення визначають шляхом сумування цих витрат.

Як правило, найбільшу частку витрат при виготовленні продукції (виконанні робіт) становлять матеріальні витрати. Відпуск матеріальних цінностей із центральних складів оформляється різними документами залежно від використовуваних на підприємстві систем матеріального забезпечення робочих місць. У будь-якому випадку видача матеріалів здійснюється за заздалегідь підрахованими лімітами на основі норм витрат матеріалів, що відповідають спеціалізації і організаційній самостійності виробничих підрозділів.

Узагальнення витрат на робочу силу здійснюють на підставі табелів, нарядів на виробіток, маршрутних листів тощо. На підприємствах різних галузей економіки використовуються не лише уніфіковані документи, а й специфічні – тільки для окремих галузей економіки. Прямі трудовитрати робочої сили накопичують за замовленнями на основі проставлених у первинних документах шифрів витрат.

З метою визначення фактичних матеріальних і трудових витрат, що стосуються до конкретного замовлення, деякі підприємства використовують комбіновані первинні документи, що відображають рух сировини і матеріалів усередині цеху. Облік починається з нульового рівня управління, тобто з місця виникнення інформації про витрати. У первинних документах поєднується величина фактичних і нормативних витрат матеріалів, відхилення від дійсних на цей період норм, оперативне планування і облік виготовленої робітниками, бригадами готової і забракованої продукції, нарахування заробітної плати за готову продукцію тощо.

На практиці порядок визначення собівартості продукції (робіт, послуг) при позаамовному методі обліку витрат може відрізнятись

залежно від організаційно-технологічних особливостей виробництва. Наприклад, суднобудуванню властивий тривалий цикл виробництва з одночасним виготовленням окремих частин судна. Паралельна технологія виготовлення не дозволяє послідовно збирати витрати. У цьому випадку як доповнення до основного замовлення відкривають декілька внутрішніх замовлень, кількість яких відповідає конструкторським елементам виробу. Такий порядок забезпечує локалізацію витрат за окремими частинами загального замовлення.

До особливостей машинобудування належать відмінності в трудомісткості виробництва і обробки окремих деталей. Складна продукція вимагає більшої кількості робіт з підготовки її до реалізації, у міру виконання вона проходить ряд цехів, у більшості випадків технологічно спеціалізованих, можлива багатоваріантність обробки деталей. Крім того, окремі деталі і вузли продукції деяких галузей машинобудування взаємозамінні до 60 - 70 %. Підприємство відкриває для таких деталей і вузлів окреме замовлення, що локалізує витрати і дає можливість розподілити їх за індивідуальними замовленнями.

У будівництві на сьогодні собівартість окремого об'єкта будівництва після завершення його спорудження можна визначити, просумувавши дебетовий або кредитовий оборот за рахунком 231 «Основне виробництво» по цьому об'єкту з початку ведення робіт до їх завершення. Основним регістром аналітичного обліку витрат при цьому є Журнал виконаних обсягів робіт за формою КБ-6, де узагальнюються витрати за кожним об'єктом будівництва. Окрім нього, регістром, в якому визначається собівартість об'єктів будівництва, є журнал-ордер 10-Б (при журнально-ордерній формі обліку), де облік здійснюється в розрізі об'єктів будівництва за рахунком 231, Журнали 5, 5А (при журнальній формі обліку), електронний регістр – за рахунком 23 при автоматизованій формі обліку. В названих регістрах передбачено окремі графи, в яких

узагальнюють витрати за фактичною собівартістю і договірною ціною об'єкта від моменту початку будівництва до його закінчення.

Якщо будівельна організація проводить будівництво одночасно багатьох об'єктів, то до Журналів 5, 5А, електронних реєстрів можуть відкриватися допоміжні відомості, в яких узагальнюють витрати за такими об'єктами.

Зведений облік витрат при позамовному методі можна організувати за декількома варіантами з використанням: контрольних рахунків; роздільного обліку; калькуляції собівартості за контрактом.

При першому варіанті передбачається відкриття рахунків витрат і рахунків, що кореспондують з ними, в традиційній системі фінансового обліку. Аналітичні рахунки витрат представлені так званими «картками замовлень», на яких узагальнюють прямі витрати; непрямі витрати заносять після закінчення звітного періоду шляхом попереднього розподілу. Картку закривають у міру виконання усіх робіт, що передбачені замовленням. При роздільному обліку здійснюється окреме відкриття рахунків в управлінському й фінансовому обліку, при цьому на рахунках витрат не роблять записів про фінансові операції. Цей варіант передбачає дублювання записів у фінансовому та управлінському обліках.

Калькуляція собівартості за контрактом – це система обліку і калькуляції великих видів продукції (робіт, послуг) з тривалим циклом виробництва. Контрактом передбачаються проміжні виплати замовником за кожним етапом виконаних робіт. Сума платежів визначається вартістю реалізованих робіт, підтверджених відповідним актом. У міру надходження платежів визначають витрати, які необхідно включити в собівартість реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) для розрахунку прибутку за цей період. Паралельно визначається собівартість незавершених і не зданих замовникові робіт. При використанні даного варіанту зведення обліку витрат рекомендовано

дотримуватися встановлених для цієї системи принципів: не розраховувати прибуток на ранніх етапах виконання контракту, оскільки імовірність точної оцінки прибутків і витрат буде низькою; збитки, виявлені в звітному періоді, мають бути віднесені до собівартості реалізованих робіт цього ж періоду; бути обачними при значних витратах щодо контракту на ранніх стадіях його виконання.

Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції використовується у тих галузях економіки, в яких виробництво проходить декілька відокремлених переділів. До таких виробництв можна віднести чорну металургію, хімічну промисловість, текстильну промисловість.

Так, зокрема, в чорній металургії розрізняють таких три переділи:

- 1) виплавка чавуну;
- 2) виплавка сталі;
- 3) виготовлення прокату.

Після кожного переділу отримують напівфабрикати, які можуть бути реалізовані як готова продукція на сторону або ж виступати сировиною для виробництва продукції для наступного переділу.

При використанні попередільного методу обліку витрат собівартість продукції визначається після завершення виробництва за кожним переділом. Собівартість одиниці продукції дорівнює частці від ділення загальних витрат на виробництво на кількість виготовленої продукції.

Собівартість продукції наступного переділу визначається як частка від ділення витрат на виготовлення даного виду продукції, в які включаються витрати попереднього переділу та додаткові витрати даного переділу, на кількість виготовленої продукції.

Попроцесний метод обліку витрат за своєю економічною сутністю нагадує попередільний метод обліку, але, на відміну від нього, після кожного процесу отримують не напівфабрикати, які

можуть бути реалізовані на сторону у вигляді готової продукції, а сировину для виробництва продукції наступного процесу.

Прикладом підприємств, де використовується цей метод є підприємства з виготовлення цегли. При виготовлені цегли розрізняють такі процеси:

- формування цегли;
- сушіння цегли;
- випалювання цегли.

Після кожного процесу обраховують собівартість одиниці продукції і собівартість одиниці продукції наступного процесу, яка визначається як частка від ділення витрат попереднього процесу і даного процесу на кількість випущеної продукції.

Простий метод обліку витрат використовують у серійних і масових виробництвах, де виготовляється один вид продукції. До таких виробництв можна віднести автомобілебудування, електроенергетика, та ін.

Собівартість одиниці продукції визначається діленням загальних витрат за звітний період на кількість виготовленої продукції за звітний період.

Цей метод обліку передбачає необхідність відокремленого обліку витрат за кожним видом продукції, що випускається підприємством. Наприклад, якщо підприємство випускає декілька видів продукції («Таврія», «Славута»), то витрати необхідно збирати в розрізі окремих видів продукції.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Вплив організаційно-технологічних особливостей промисловості, торгівлі, будівництва на організацію обліку витрат.
2. Сутність об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання.
3. Структура об'єктів обліку витрат будівельних підприємств.

4. Характеристика об'єктів обліку виробничих витрат промислових підприємства.

5. Характеристика та класифікація об'єктів калькулювання собівартості робіт, послуг будівельних підприємств.

6. Об'єкти калькулювання промислових підприємств.

7. Сутність та види калькуляційних одиниць.

8. Характеристика позамовного методу обліку витрат.

9. Відмінності між попередільним і попроцесним методами обліку витрат.

ТЕСТИ

1. Об'єктом обліку витрат у будівництві є:

- 1) будівництво одного чи кількох об'єктів або виконання окремих видів робіт за одним проєктом;
- 2) будівництво одного чи кількох об'єктів або виконання окремих видів робіт за кількома проєктами;
- 3) будівництво одного об'єкта або виконання окремих видів робіт за кількома проєктами;
- 4) будівництво одного об'єкта або виконання окремих видів робіт за двома проєктами.

2. Ціною промислової продукції є:

- 1) кошторисна вартість;
- 2) фактична собівартість;
- 3) договірна ціна;
- 4) кошторисна собівартість.

3. Основним об'єктом калькулювання на виробничому підприємстві є:

- 1) напівфабрикати власного виробництва;

- 2) продукція, що виготовляється для продажу на ринку;
- 3) продукція (роботи, послуги) цехів допоміжного виробництва;
- 4) залишки незавершеного виробництва.

4. Вид продукції, стадія виробництва, замовлення, програма, для яких організовують відокремлений облік витрат, - це:

- 1) об'єкт обліку витрат;
- 2) об'єкт калькулювання;
- 3) калькуляційна одиниця;
- 4) немає правильної відповіді.

5. Вид продукції (робіт, послуг), замовлення, програма, собівартість яких визначають, - це:

- 1) об'єкт обліку витрат;
- 2) об'єкт калькулювання;
- 3) калькуляційна одиниця;
- 4) немає правильної відповіді.

6. Одиниця вимірювання окремих видів продукції, собівартість яких визначається, - це:

- 1) об'єкт обліку витрат;
- 2) об'єкт калькуляції;
- 3) калькуляційна одиниця;
- 4) немає правильної відповіді.

7. Об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання:

- 1) є тотожними поняттями;
- 2) є різними поняттями;
- 3) об'єкти обліку включають об'єкти калькулювання;
- 4) об'єкти калькулювання включають об'єкти обліку.

8. Ціною будівельної продукції є:

- 1) кошторисна вартість;
- 2) фактична собівартість;
- 3) договірна ціна;
- 4) кошторисна собівартість.

9. В основу договірної ціни за будівельну продукцію покладено:

- 1) кошторисну вартість будівельно-монтажних робіт;
- 2) фактичну собівартість будівельно-монтажних робіт;
- 3) витрати періоду;
- 4) змінні витрати.

10. Методами обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції є:

- 1) позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний;
- 2) подетальний, інформаційний, простий, калькуляційний;
- 3) позамовний, напівфабрикатний, безнапівфабрикатний, нормативний;
- 4) простий, нормативний, напівфабрикатний, безнапівфабрикатний.

11. Основним методом обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт є:

- 1) попроцесний;
- 2) позамовний;
- 3) попередільний;
- 4) простий.

ТЕМА 4

СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

- 4.1. *Управлінський облік матеріальних витрат.*
- 4.2. *Управлінський облік витрат на оплату праці.*
- 4.3. *Управлінський облік витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання.*
- 4.4. *Управлінський облік інших загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу.*
- 4.5. *Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності.*
- 4.6. *Управлінський облік витрат періоду неопераційної діяльності.*
- 4.7. *Управлінський облік непродуктивних витрат та втрат.*

4.1. Управлінський облік матеріальних витрат

У завдання управлінського обліку матеріальних витрат входить їх планування у розрізі окремих видів продукції (виконаних робіт, наданих послуг, об'єктів будівництва), визначення оптимальної кількості матеріалів, необхідних для безперебійного процесу виробництва, первинний облік таких витрат, їх аналітичний та синтетичний облік, складання управлінської звітності із таких витрат.

Оптимальна кількість матеріалів, необхідних для безперервного процесу виробництва, визначається працівниками управлінської бухгалтерії за формулою:

$$O_{\kappa} = \sqrt{\frac{2 \times Z \times P}{C \times \Pi + T}}, \quad (4.1)$$

де Z – вартість замовлення; P – кількість матеріалу, необхідного для виробництва протягом року; C – ціна одиниці матеріалу; Π –

процент складських витрат, що припадає на даний вид матеріалу; Т – транспортні витрати.

У випадку наявності у складських приміщеннях кількості даного виду матеріалу, що є меншою від оптимальної кількості, виписується замовлення на адресу постачальника даного виду матеріалу.

Матеріальні витрати виступають окремим економічним елементом витрат операційної діяльності.

Витрати, які відносяться до даного елемента можуть, включатися в окремі статті калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), а також у витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності). Вищесказане можна відобразити формулою:

$$MB_{\text{ел}} = MB_{\text{ст}} + MB_{\text{п}}, \quad (4.2)$$

де $MB_{\text{ст}}$ – матеріальні витрати, які включаються у собівартість продукції; $MB_{\text{п}}$ – матеріальні витрати, які відносять до витрат періоду.

Матеріальні витрати, які включаються у собівартість продукції, складаються з матеріальних витрат, які можуть виділятися окремими статтями калькуляції (матеріали, сировина і матеріали, допоміжні матеріали, транспортно-заготівельні витрати, будівельні конструкції) і витрати, які включаються в інші статті калькуляції (витрати на використання та утримання машин і обладнання, експлуатація будівельних машин і механізмів: Дт 911 Кт 201, 203, 208; загальновиробничі витрати Дт 912 Кт 201, 203, 207, 22 і ін.). Матеріальні витрати, що включаються до витрат періоду складаються із матеріальних витрат, які відносять: до адміністративних (Дт 92 Кт 201, 203, 207, 22), витрат на збут (Дт 93 Кт 201, ... , 22), інших витрат операційної діяльності (Дт 949 Кт 201, ... , 22).

Матеріальні витрати, які несе підприємство при ліквідації необоротних активів, в елемент «Матеріальні затрати» не

включаються (Дт 97 Кт 201, ... , 22).

У поточному обліку при списанні матеріалів можуть використовуватись такі види оцінки: ФІФО, середня арифметична зважена, суцільної ідентифікації, нормативних витрат і ін. Одним із завдань працівників управлінської бухгалтерії є вибір оптимальної оцінки матеріальних витрат з метою найбільш точного визначення фінансових результатів від реалізації окремих видів продукції, а також результатів діяльності окремих структурних підрозділів.

Облік матеріальних запасів регламентується НП(С)БО 9 «Запаси».

Основними первинними документами з обліку матеріалів, що надійшли, є: накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів, товарно-транспортні накладні. Основними документами щодо списання матеріалів є: накладні, накладні на відпуск матеріалів на сторону, вимоги, лімітно-забірні карти. Вказані первинні документи служать основою для заповнення матеріально-відповідальними особами реєстрів аналітичного обліку: карточок складського обліку, книг залишків матеріалів, матеріальних звітів. На основі матеріальних звітів та нагромаджувальних відомостей, які складаються комірниками, в бухгалтерії заповнюють: Відомість 10, 10-Б, Відомість 5.1 (при використанні журнальної форми обліку). Підсумкові дані із названих реєстрів переносять при журнально-ордерній формі рахівництва із Відомості 10, 10-Б в журнал-ордер 10, 10-Б, а при журнальній формі із Відомості 5.1 в журнали № 5 або 5-А. При використанні на підприємстві автоматизованої форми обліку, вищеперераховані реєстри заміняють відповідні електронні реєстри.

Велику питому вагу в структурі матеріальних витрат займають транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) і заготівельно-складські витрати. Відповідно до НП(С)БО 9, транспортні витрати, незалежно від того хто їх здійснював: організація-постачальник чи покупець – включаються у вартість придбаних матеріалів. Базою розподілу ТЗВ

між видами придбаних матеріалів може бути ціна таких матеріалів, обсяг, який займають матеріали на транспортному засобі тощо.

ТЗВ можуть і не розподілятися між видами придбаних матеріальних цінностей в момент їх придбання, а узагальнюватися на окремому субрахунку до рахунків 20, 22, 28, і в кінці звітної періоду частина таких витрат повинна бути списана на виробництво або в реалізацію, а частина – залишена в залишку, який би відповідав матеріалам, що залишились на складі на кінець звітної періоду.

Сума транспортних витрат, яка підлягає списанню у звітному періоді, визначається множенням матеріальних витрат за обліковими цінами на середній відсоток транспортних витрат. Середній відсоток, у свою чергу, визначається за формулою:

$$P_c = \frac{TB_{\text{поч.}} + TB_{\text{за місяць}}}{M_{\text{поч. за облік цін}} + M_{\text{надійшл за облік цінами}}} \times 100 \quad (4.3)$$

До заготівельно-складських витрат належить: основна і додаткова заробітна плата працівників складу – Дт 913 Кт 66; амортизація складських приміщень – Дт 913 Кт 13; амортизація обладнання, яке знаходиться на складі, – Дт 913 Кт 13; витрати на ремонт основних засобів складського призначення – Дт 913 Кт 20, 22, 63, ... ; службові відрядження складських робітників (працівників) – Дт 913 Кт 372; витрати на опалення і освітлення складських приміщень – Дт 913 Кт 232, 63, 68. У кінці звітної періоду заготівельно-складські витрати списують на вартість матеріальних цінностей, що надійшли протягом місяця, і розподіляють між видами таких цінностей пропорційно до їх облікової ціни.

Приклад. Загальна сума заготівельно-складських витрат за звітний місяць становила 20 тис. грн. Протягом місяця на склад оприбутковано матеріали на суму 100 тис. грн, МШП – 10 тис. грн, запасні частини – 40 тис. грн. Необхідно розподілити і списати загально-складські витрати між видами запасів.

Розв'язок:

$$П = \frac{20}{100 + 10 + 40} = \frac{20}{150} = \frac{2}{15} = 13,3\%$$

Сума заготівельно-складських витрат, яка припадає на вартість матеріалів, дорівнює 13 300 грн (100 тис. х 0,133). Сума заготівельно-складських витрат, яка припадає на вартість МШП, – 1 330 грн (10 тис. х 0,133). Сума заготівельно-складських витрат, яка припадає на вартість запасних частин – 5320 грн (40 тис. х 0,133).

Кореспонденція рахунків: Дт 201 Кт 913 – 13300 грн;
Дт 22 Кт 913 – 1330 грн;
Дт 207 Кт 913 – 5370 грн.

Синтетичний облік матеріальних витрат за рахунками 20, 22 ведеться в журналах-ордерах № 10, 10-Б, в журналах № 5, 5А або у відповідних електронних реєстрах. При цьому ведеться така кореспонденція (див. табл. 4.1):

Таблиця 4.1

Типова кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат

№ з/п	Вид операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списані матеріали на основне виробництво	231	20, 22
2.	Списані матеріали на потреби допоміжних виробництв	232	20, 22
3.	Списані матеріали, МШП на потреби виробничого обладнання	911	20, 22
4.	Списані матеріали на загальновиробничі потреби	912	20, 22
5.	Списані матеріали, МШП на адміністративні витрати	92	20, 22
6.	Списані матеріали, МШП на витрати пов'язані зі збутом	93	20, 22
7.	Списані матеріали, МШП на інші операційні витрати (при виявленні недостачі, коли відсутня винна особа, при реалізації на сторону, на соціальні витрати)	94	20, 22
8.	Списані матеріали, МШП, використані при ліквідації необоротних активів	97	20, 22
9.	Списані матеріали внаслідок втрат при стихійних лихах і техногенних аваріях	97	20, 22

Необхідно зазначити, що вищенаведена кореспонденція складається як у фінансовому, так і в управлінському обліку. У фінансовому обліку повинні розглядатися питання матеріальних витрат в цілому на підприємстві, тобто матеріальні витрати як економічний елемент. Матеріальні витрати в розрізі видів виробництва, окремих видів продукції, структурних підрозділів є об'єктом управлінського обліку.

4.2. Управлінський облік витрат на оплату праці

Завданням управлінської бухгалтерії є не лише облік відпрацьованого часу, виробітки робітників, нарахованої заробітної плати працівникам за відпрацьований час та виконану роботу, а й розрахунок витрат на оплату праці в розрізі окремих видів продукції (виконаних робіт, наданих послуг), структурних підрозділів, виходячи із завдань, які ставляться перед ними. У фінансовому обліку повинні розглядатись витрати на оплату праці в основному як економічний елемент операційної діяльності і витрати на оплату праці, що пов'язані з іншими видами діяльності, а також утримання із заробітної плати.

Витрати на оплату праці, що включають в елемент операційних витрат аналогічної назви, складаються із витрат на оплату праці, які є складовими собівартості продукції (робіт, послуг) і витрат періоду, тобто, як і в попередньому випадку, із матеріальними витратами.

Витрати на оплату праці, які включають в економічний елемент цієї ж назви, визначається за формулою:

$$\text{ВОП}_{\text{оп}} = \text{ВОП}_{\text{с}} + \text{ВОП}_{\text{п}}, \quad (4.4)$$

де $\text{ВОП}_{\text{с}}$ – витрати на оплату праці, які включають у собівартість продукції (робіт та послуг) і можуть виділятися окремими калькуляційними статтями (основна заробітна плата робітників, додаткова заробітна плата робітників), а також обліковуватися у

складі інших статей калькулювання тощо. Зокрема, основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих ремонтом виробничого обладнання, може включатися в калькуляційну статтю «Витрати на експлуатацію машин та обладнання» (Дт 911 Кт 66), основна і додаткова заробітна плата начальників цехів, майстрів – у калькуляційну статтю «Загальновиробничі витрати» (Дт 912 Кт 66).

Витрати на оплату праці, що відносять до витрат періоду, включають в основну і додаткову заробітну плату адміністрації (Дт 92 Кт 66), основну і додаткову заробітну плату працівників відділу збуту (Дт 93 Кт 66), основну і додаткову заробітну плату працівників соціальної сфери (дитячих садків, санаторіїв і ін.) (Дт 94 Кт 66).

Витрати на оплату праці робітників, зайнятих ліквідацією необоротних активів, в елемент «Витрати на оплату праці» не включають, а відображають записом Дт 976 Кт 66.

Основними первинними документами з обліку відпрацьованого часу та виробітку працівників є:

- таблиць використання робочого часу;
- таблиць-розрахунків;
- наряди;
- акордні наряди;
- листки на доплату;
- змінні і декадні рапорти про роботу будівельної техніки та інші.

Дані первинні документи узагальнюють у розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), видів допоміжних та підсобних виробництв та інших об'єктів обліку витрат в розробних таблицях № 1, 2 або електронних регістрах, які їх замінюють. Підсумкові дані із таблиць у розрізі синтетичних рахунків і окремих аналітичних статей, які відкривають за окремими видами витрат, заносять в журнали-ордера № 10, 10-Б, журнали № 5, 5А або відповідні електронні регістри, які їх замінюють. У завдання працівників управлінської бухгалтерії

входить також і розподіл заробітної плати бригади між її членами. Такий розподіл здійснюється пропорційно до заробітної плати за тарифом із використанням коефіцієнта трудової участі (КТУ) або ж без нього.

Приклад розподілу заробітної плати між членами бригади можна навести в наступній таблиці (див. табл. 4.2):

Таблиця 4.2

Порядок розподілу заробітної плати між членами бригади

№ з/п	Прізвище, ім'я, по-батькові	Тариф, розряд	Тарифна ставка	Відпрацьований час	З/п за тарифом (4x5)	КТУ	Розрахункова величина (6x8)	Коефіцієнт розподілу	З/п за нарядом (8x9)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.							Y_1	Z_1	X_1
2.							Y_2	Z_2	X_2
3.							Y_3	Z_3	X_3
	Разом						y	Z	x

$$Z = \frac{X}{Y} ,$$

де X – заробітна плата за нарядом нарахована бригаді за виконаний обсяг робіт згідно з розцінками.

Розрізняють основну і додаткову заробітну плату, а також інші компенсаційні виплати і доплати. **Основна заробітна плата** – це оплата праці за фактично відпрацьований час або виконану роботу згідно з діючими системами оплати праці. **Додаткова заробітна плата** – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. Повний перелік основної і додаткової заробітної плати, а також інших компенсаційних виплат і доплат, передбачений в Інструкції зі статистики заробітної плати № 5.

У бухгалтерському обліку витрат на оплату праці необхідно

керуватись НП(С)БО 16, НП(С)БО 18, а також розробленими відповідно до цих стандартів та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» галузевими Методичними рекомендаціями з обліку витрат. У синтетичному обліку витрат на оплату праці є така кореспонденція (див. табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці

№ з/п	Вид операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нарахована заробітна плата за виконання робіт, пов'язаних із капітальними інвестиціями	15	66
2.	Нарахована заробітна плата за роботи, пов'язані з транспортуванням виробничих запасів	20	66
3.	Нарахована заробітна плата за роботи, пов'язані з транспортуванням МШП	22	66
4.	Нарахована заробітна плата робітникам основного і допоміжного виробництв	231, 232	66
5.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам, зайнятим ремонтом виробничого обладнання, експлуатацією будівельних машин і механізмів	911	66
6.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата виконавцям робіт, майстрам, начальникам цехів, технічному персоналу загальновиробничого призначення	912	66
7.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата адміністрації; інженерно-технічним працівникам; технічному персоналу, який обслуговує адміністрацію	92	66
8.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата працівникам відділу збуту і робітникам за роботи, пов'язані зі збутом продукції	93	66
9.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата працівникам соціальної сфери	949	66
10.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам за роботи, пов'язані з ліквідацією необоротних активів	97	66
11.	Нарахована основна і додаткова заробітна плата працівникам за ліквідацію стихійних лих і техногенних аварій	97	66

Наведена кореспонденція рахунків за кредитом рахунка 66 відображається в журналах-ордерах № 10, 10-Б, журналах 5, 5А або відповідних електронних реєстрах.

Із витратами на оплату праці тісно пов'язані відрахування на соціальні заходи. Такі відрахування є окремим елементом операційних витрат.

В елемент «Відрахування на соціальні заходи» включаються відрахування Єдиного соціального внеску (ЄСВ) на заробітну плату працівників основного виробництва, допоміжних виробництв, працівників загальновиробничого призначення, адміністрації, відділу збуту і соціальної інфраструктури. Відтак, сума витрат за цим елементом може бути визначена на основі кореспонденції Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 65.

Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зайнятих ліквідацією необоротних активів (Дт 97 Кт 65), на заробітну плату працівників, зайнятих ліквідацією наслідків стихійних лих і техногенних аварій (Дт 97 Кт 65), в елементи операційних витрат не включають.

Обов'язкові відрахування визначаються у відповідних відсотках від витрат на оплату праці.

Синтетичний облік розрахунків з обов'язкових нарахувань на заробітну плату здійснюється за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням» у журналі 5, 5А, журналі-ордері № 10-Б або у відповідних електронних реєстрах.

4.3. Управлінський облік витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання

Облік витрат з експлуатації виробничого обладнання, будівельних машин і механізмів здійснюється по дебету рахунку 911 «Витрати по експлуатації машин та обладнання» в розрізі таких статей (див. табл. 4.4):

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат з експлуатації
машин та обладнання

№ з/п	Назва статті	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Основна і додаткова заробітна плата працівників, які експлуатують виробниче обладнання і обслуговують будівельну техніку	911	66
2.	Обов'язкові нарахування ЄСВ на вище відображену заробітну плату	911	65
3.	Вартість пального і мастильних матеріалів для потреб виробничого обладнання та будівельної техніки	911	203
4.	Амортизація по виробничому обладнанню і будівельній техніці	911	13
5.	Орендна плата за користування виробничим обладнанням і будівельною технікою	911	63, 685
6.	Послуги управлінь механізації і інших спеціалізованих організацій	911	63, 685
7.	Витрати на ремонти виробничого обладнання і будівельної техніки, які не призводять до збільшення економічної вигоди від використання цієї техніки	911	207, 22, 63, 685, ...
8.	Витрати на електроенергію для потреб виробничого обладнання та будівельної техніки	911	63, 685
9.	Витрати на монтаж, демонтаж і переміщення будівельної техніки з одного об'єкта на інший	39	232, 63, 685, ...
		911	39
10.	Витрати на встановлення рейкових під'їзних шляхів для будівельної техніки	39	232, 63, 685, ...
		911	39

Вище перераховані статті витрат відносяться до поточних і одноразових витрат, які виникають періодично при експлуатації обладнання і будівельної техніки. В момент їх виникнення вони обліковуються по дебету рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» і списуються по частинах в наступних звітних періодах в сумах, які залежать від планового періоду експлуатації будівельної техніки на новому об'єкті. Наприклад, якщо затрати на монтаж, демонтаж баштового крану та встановлення рейкових шляхів для нього склали в

звітному місяці 350 тис. грн і плановий період використання цього крану на новому об'єкті 10 місяців, то сума щомісячних витрат, які підлягають віднесенню до витрат з експлуатації будівельної техніки (Дт 911 Кт 39) дорівнює 35 тис. (350 тис. грн / 10).

В кінці кожного місяця рахунок 911 закривається і витрати зібрані на ньому, списуються на собівартість продукції (робіт, послуг) чи об'єкти на яких працювала будівельна техніка. При цьому складається наступна кореспонденція (див. табл. 4.5):

Таблиця 4.5

Типова кореспонденція рахунків з обліку списання витрат з експлуатації виробничого обладнання та будівельних машин і механізмів

№ з/п	Вид операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списані витрати по експлуатації виробничого обладнання, будівельної техніки на об'єкти, пов'язані з капітальними інвестиціями	15	911
2.	Списані витрати по експлуатації виробничого обладнання, будівельної техніки на об'єкти основного виробництва	231	911
3.	Списані витрати по експлуатації виробничого обладнання, будівельної техніки для потреб допоміжних виробництв	232	911
4.	Списані взаємні послуги виробничого обладнання, будівельної техніки	911	911
5.	Списані витрати по експлуатації виробничого обладнання, будівельної техніки на загально виробничі витрати	912	911
6.	Списані послуги виробничого обладнання, будівельної техніки на адміністративні витрати	92	911
7.	Списані послуги виробничого обладнання, будівельної техніки на виправлення браку	24	911
8.	Списані послуги виробничого обладнання, будівельної техніки на потреби соціальної сфери	949	911
9.	Списані послуги виробничого обладнання, будівельної техніки на вартість робіт пов'язаних з ліквідацією основних засобів	97	911
10.	Списані послуги виробничого обладнання, будівельної техніки на вартість робіт пов'язаних з ліквідацією стихійних лих та техногенних аварій	97	911
11.	Списані послуги виробничого обладнання, будівельної техніки по роботах виконаних на сторону	903	911

Витрати по експлуатації виробничого обладнання, будівельної техніки розподіляються між об'єктами пропорційно до бази розподілу, яку вибирає підприємство самостійно. Такими базами можуть виступати:

- 1) відпрацьовані маш.-зміни, маш.-години при виробництві відповідних видів продукції, виконання робіт, наданні послуг;
- 2) обсяги виконаних робіт (м³ пересунутого ґрунту і т. п.).

Вказані витрати виступають окремою калькуляційною статтею собівартості і в Методичних рекомендаціях.

Мають місце деякі особливості в розподілі витрат пов'язаних з експлуатацією малої будівельної техніки між об'єктами, де вона експлуатувалась (використовувалась). До малої будівельної техніки відносяться: розчинонасоси, фарбопульти, малі підйомні крани. Витрати по експлуатації цього виду техніки обліковуються на відмінну від інших видів узагальнено однією позицією в журналі-ордері № 10-Б або в електронному реєстрі і розподіляються між об'єктами пропорційно до планової собівартості однієї години роботи даних механізмів (див табл. 4.6, 4.7).

Таблиця 4.6

Розподіл витрат з експлуатації будівельної техніки між об'єктами

№ з/п	Назва будівельної техніки	Планова собівартість одиниці роботи	Відпрацьовані машинно-зміни	Планові витрати на відпрацьовані машинно-зміни	Коефіцієнт розподілу	Фактичні витрати
1	2	3	4	5 (гр.3 x гр. 4)	6 (x/y)	7 (гр. 5 x гр. 6)
1.	Розчинонасоси			У ₁	Z	X ₁
2.	Фарбопульти			У ₂	Z	X ₂
3.	Інші			У ₃	Z	X ₃
	Разом			y	z	x

X – це сума із загальних витрат по рядку «Інші машини» із журналу-ордера №10–Б чи електронного реєстру, який його заміняє.

Таблиця 4.7

Розподіл витрат з експлуатації будівельної техніки між об'єктами

Об'єкти	Розчинонасоси		Фарбопульти		Інші		Разом
	Відпрац. маш.-год.	сума	маш.-год.	сума	маш.- год.	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8
	a1		в1		с1		
	a2		в2		с2		
	a3		в3		с3		
		
Разом	а	х1	в	х2	с	х3	х

Часткові суми по графі 3:

$$\frac{a1 \times x1}{a}, \frac{a2 \times x2}{a} \text{ і т. д.}$$

В графі 5: $\frac{b1 \times x1}{b}, \frac{b2 \times x2}{b}$ і т. д.

Аналогічно розрахунок проводиться по графі 7.

При використанні допоміжних відомостей до Журналів 5 і 5А чи електронного реєстру при автоматизованій формі обліку, аналітичний облік витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів доцільно організувати таким чином, щоб вказані витрати відображати окремо за кожною з груп будівельної техніки, включаючи окремі види малої будівельної техніки. При такій організації аналітичного управлінського обліку даного виду витрат відпаде необхідність в окремому розподілі витрат з експлуатації малої будівельної техніки, тобто базою розподілу витрат з експлуатації малої будівельної техніки можуть виступати відпрацьовані маш.-зміни, маш.-год., обсяги виконаних робіт.

4.4. Управлінський облік інших загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу

Загальновиробничі витрати можуть виступати окремою калькуляційною статтею собівартості продукції (робіт, послуг)

підприємств промисловості та інших галузей економіки. Приблизний перелік такого роду витрат наведений у галузевих Методичних рекомендаціях. Щодо загальновиробничих витрат промислових підприємств, то їх структура може бути наступною:

1) витрати на управління виробництвом:

– на утримання працівників апарату управління виробництвом (цехами, дільницями тощо) – Дт 912, Кт 65,66 та інші;

– на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць у межах норм, передбачених законодавством (без туристичного збору) – Дт 912, Кт 372;

– на придбання спеціалізованої літератури для інформаційного забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці тощо – Дт 912, Кт 22,63;

– на сплату послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня робітників, зайнятих виробництвом продукції (робіт, послуг), які перебувають у трудових відносинах з підприємством – Дт 912, Кт 63,685;

2) амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 131,132;

3) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 133;

4) сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами загальновиробничого призначення – Дт 912, Кт 685;

5) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей у ході виробничого процесу – Дт 912, Кт 232, 65, 66, 63 та інші;

б) витрати на обслуговування виробничого процесу:

а) на транспортне обслуговування, яке включає витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 65, 66, 63, 685;

б) на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, у тому числі взятих у тимчасове користування за угодами оперативного лізингу (оренди) – Дт 912, Кт 65, 66, 63, 685;

в) на проведення ремонтів, які здійснюються для підтримання в робочому стані та одержання первинно очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 65, 66, 63, 685;

г) витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції (робіт послуг) – Дт 912, Кт 65, 66, 63, 685;

д) на утримання загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу – Дт 912, Кт 65, 66, 63, 685;

7) витрати на охорону праці:

а) на забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів у встановленому законодавством порядку – Дт 912, Кт 22, 63, 685;

б) на проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (на протязі трудової діяльності) медичних оглядів робітників, зайнятих на тяжких роботах, роботах із шкідливими або небезпечними умовами праці (відповідно до Переліку шкідливих речовин, несприятливих виробничих факторів та робіт, для

виконання яких є обов'язковими медичні огляди робітників), або таких, де існує необхідність у професійному відборі (обов'язковій первинній та періодичній профілактичній наркологічній огляд) а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб у віці до 21 року – Дт 912, Кт 63, 685;

в) на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні їм для виконання професійних обов'язків, та іншими засобами індивідуального захисту, милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, молоком і лікувально-профілактичним харчуванням відповідно до переліку та норм, встановлених чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією – Дт 912, Кт 22.

Безкоштовна видача за встановленими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, миючих та знешкоджувальних засобів працівникам, зайнятим на роботах із шкідливими і небезпечними умовами праці, а також роботах, пов'язаних із забрудненням, або здійснюваних у несприятливих температурних умовах – Дт 912, Кт 22, 201.

Типові норми поширюються на всі підприємства і організації відповідних галузей незалежно від форми власності засоби індивідуального захисту, видаються працівникам згідно з нормами та термінами їх служби.

Витрати на зазначені засоби індивідуального захисту в межах установлених норм, а також витрати, пов'язані з їх доглядом, чисткою, пранням, відносяться на витрати виробництва. Засоби індивідуального захисту, видані понад установлені норми, відносяться до наднормативних виробничих витрат.

Вартість спецхарчування в межах установлених норм відноситься на собівартість продукції за умови видачі його тим категоріям працівників, які обумовлені нормативними документами – Дт 912, Кт 20.

8) витрати на пожежну і сторожову охорону (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну та сторожову охорону) цеху, дільниці – Дт 912, Кт 66, 65, 685;

9) плата за використання та обслуговування засобів сигналізації за надані для виробничих потреб послуги телефонного зв'язку – Дт 912, Кт 63, 685;

10) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається:

а) рентна плата за видобуток та користування природними ресурсами – Дт 912, Кт 641;

б) екологічний податок – Дт 912, Кт 641;

в) єдиний податок для юридичних осіб – Дт 912, Кт 641;

г) податок на майно – Дт 912, Кт 641.

11) витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у власності підприємства (крім витрат що підлягають амортизації) витрати із самостійного зберігання, переробки, захоронення або оплати послуг із зберігання, переробки, захоронення та ліквідації відходів від виробничої діяльності цеху сторонніми організаціями, з очищення стічних вод, інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом виробничої діяльності цеху, дільниці – Дт 912, Кт 13, 63, 685 та інші;

12) витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського

транспорту організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту, або віднесена за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства), витрати на перевезення працівників – інвалідів 1 і 2 груп до місця роботи і назад незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування – Дт 912, Кт 232, 63, 685;

13) платежі зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі виробничих фондів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення, цехового майна, що пов'язане з виробничою діяльністю екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана іншим особам – Дт 912, Кт 685;

14) витрати цеху, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем виробництва працівників, пов'язаних з виробничою діяльністю, що перебувають у трудових відносинах з підприємством, в українських закладах освіти, які мають ліцензію та у разі закінчення навчання видають документи державного зразка (за винятком фізичних осіб, пов'язаних з таким підприємством) – Дт 912, Кт 63, 685;

15) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень – Дт 912, Кт 232, 63, 685;

16) інші загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці,

машино-годин, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду Дт 23, Кт 912. Постійні розподілені загальновиробничі витрати прямо і повністю відносяться на виробничу собівартість виробленої продукції (Дт 23, Кт 912).

Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється в такому порядку:

а) виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або декілька років визначається нормальний та фактичний рівень виробничої потужності і сума змінних та постійних загальновиробничих витрат. При цьому треба враховувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва та інші умови в залежності від особливостей вибраної бази розподілу. При цьому змінні та постійні загальновиробничі витрати визначаються за фактичними обліковими даними минулих періодів. Якщо підприємство не веде окремого обліку постійних та змінних витрат, або за обліковими даними неможливо визначити фактичну суму таких витрат, то для визначення змінних витрат може бути визначена питома вага цих витрат на одиницю продукції. Наприклад, витрати на електроенергію при незмінних тарифах будуть рости прямо пропорційно до росту обсягу виробництва. В зв'язку з цим суми змінних витрат можуть бути визначені як добуток обсягу виробництва на суму змінних витрат, розрахованих на одиницю продукції;

б) розраховуються коефіцієнти (нормативи) розподілу постійних та змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (на 1 машино-годину, виріб тощо) шляхом ділення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат при нормальному рівні потужності на кількість відпрацьованих машино-годин, кількість одиниць продукції чи інших величин в залежності від вибраної бази розподілу;

в) розрахований коефіцієнт (норматив) на постійні загальновиробничі витрати помножується на фактичну величину вибраної бази розподілу за звітний період, одержана сума вважається розрахованою нормою постійних фактичних витрат звітного періоду;

г) розрахована норма постійних фактичних витрат звітного періоду порівнюється з сумою постійних фактичних витрат звітного періоду (яка, в свою чергу, визначається як різниця між загальною сумою фактичних загальновиробничих витрат за звітний період та сумою змінних фактичних витрат цього ж періоду, обчисленою прямим шляхом на підставі первинних документів).

Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважаються розподіленими витратами і включаються до виробничої собівартості, а надлишок – нерозподіленими постійними витратами. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Суми змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат включаються до виробничої собівартості і розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до вибраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

Синтетичний облік загальновиробничих (цехових) витрат ведеться в Журналах 5, 5А або в електронних реєстрах, які їх заміняють. Аналітичний управлінський облік ведеться в допоміжних відомостях до журналів 5, 5А або в електронних реєстрах, які їх заміняють, в розрізі вище згаданих статей витрат.

4.5. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності

До витрат періоду операційної діяльності підприємств відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Управлінський облік таких витрат включає в

себе їх планування та деталізований аналітичний їх облік.

До адміністративних витрат відносяться витрати, що пов'язані з загальним керівництвом підприємством. Такі витрати, у відповідності до НП(С)БО 16 і 18, в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються, а є витратами періоду, які в кінці цього періоду в бухгалтерському фінансовому обліку відносяться на зменшення фінансового результату від операційної діяльності. Слід зазначити, що НП(С)БО 18 передбачає списання адміністративних витрат на собівартість будівельно-монтажних робіт у випадку, коли їх покриття замовником визначене в умовах контракту та ці витрати безпосередньо пов'язані із виконанням цього контракту. Включення адміністративних витрат у собівартість продукції (робіт, послуг) є можливим і на підприємствах інших галузей економіки, але тільки в управлінському обліку з метою визначення повної собівартості продукції (робіт, послуг). Ведення такого відокремленого управлінського обліку адміністративних витрат хоча призводить до збільшення трудовитрат працівників бухгалтерії, але забезпечує власників та працівників менеджменту інформацією про повну собівартість продукції, яка є основою для визначення її ціни.

Облік адміністративних витрат здійснюється на однойменному рахунку 92 в розрізі відповідних статей.

В кінці звітної періоду рахунок 92 закривається і при цьому у бухгалтерському фінансовому обліку складається запис Дт 791 Кт 92.

В управлінському обліку при визначенні повної собівартості продукції (робіт, послуг) можливе бухгалтерське проведення Дт 23 Кт 92.

Синтетичний облік по рахунку 92 здійснюється в Журналах 5, 5А, а аналітичний облік в допоміжних відомостях до них або у відповідних електронних регістрах, які їх заміняють.

Структура адміністративних витрат підприємств різних галузей економіки регламентована відповідними галузевими Методичними

рекомендаціями. Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції у промисловості вона має такий вигляд:

1) витрати, пов'язані з управлінням підприємством:

– на оплату праці працівників апарату управління підприємства та його структурних підрозділів – Дт 92, Кт 66;

– відрахування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65;

– витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління та його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування пов'язане з управлінням підприємством – Дт 92, Кт 203, 131, 66, 65, 63, 685;

– витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства (без туристичного збору) – Дт 92, Кт 372;

– витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства і передплату спеціалізованих періодичних видань – Дт 92, Кт 22, 132;

– витрати на оплату послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня працівників апарату управління – Дт 92, Кт 63, 685;

– витрати на оплату послуг інших підприємств, пов'язаних з управлінням підприємством, якщо штатним розписом підприємства не передбачено відповідні функціональні служби – Дт 92, Кт 685;

– витрати на оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління обчислювальних центрів, засобів сигналізації та засобів зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо) загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 685;

– витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності,

включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, крім витрат на придбання торгових патентів – Дт 92, Кт 685, 31;

– витрати на державні послуги – будь-які платні послуги обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам апарату управління підприємства органами виконавчої влади та місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями – Дт 92, Кт 685;

– витрати на оплату винагороди за професійні послуги в тому числі оплата за будь-які платні послуги, що надаються юридичними та іншими установами і організаціями підприємству щодо юридичних послуг, оцінки майна тощо – Дт 92, Кт 685;

– витрати на оприлюднення річного звіту (офіційне подання бухгалтерської звітності до установ та організацій, які уповноважені на отримання бухгалтерської звітності (балансів) від господарюючих суб'єктів, а також витрати на офіційну публікацію звітів (балансів) про фінансовий стан підприємств у засобах масової Інформації (якщо це передбачено законодавством) – Дт 92, Кт 63, 685;

– витрати на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства – Дт 92, Кт 63, 685;

– витрати на оплату витрат з врегулювання суперечностей у судових органах – Дт 92, Кт 685;

– витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями, але не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку підприємства за попередній звітний квартал – Дт 92, Кт 372, 22, 26 та інші;

– представницькі витрати – витрати підприємства на прийом та обслуговування іноземних представників та делегацій, а також представників інших підприємств, що прибули по запрошенню з метою здійснення міжнародних зв'язків, встановлення і підтримання взаємовигідного співробітництва – Дт 92, Кт 372;

– вартість безкоштовно наданих працівникам апарату управління та іншому загальногосподарському персоналу окремих галузей (відповідно до законодавства) комунальних послуг, виграти на оплату безкоштовно наданого таким працівникам підприємств відповідно до законодавства житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг тощо) – Дт 92, Кт 37;

– витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи оплату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом – Дт 92, Кт 31;

2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

а) витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення, в тому числі взятих у тимчасове користування на умовах лізингу (оренди):

– на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням основних засобів (слюсарів, електриків, мастильників, робітників, зайнятих регулюванням і перевіркою апаратури, монтерів електрообладнання тощо) – Дт 92, Кт 66;

– відрахування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65;

– на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби, паливо й енергію для утримання будинків, споруд, дворів та інвентарю, опалювальних та освітлювальних мереж, водопостачання, каналізації та асенізації, вентиляційних пристроїв тощо загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 20;

– оплата послуг сторонніх організацій – Дт 92, Кт 685;

– інші витрати – Дт 92, Кт 66,65,20,63 та інші;

б) витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинне визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення, в тому числі взятих у тимчасове користування на умовах лізингу (оренди):

– на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби – Дт 92, Кт 201, 207;

– на оплату праці робітників, зайнятих ремонтами, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 66;

– відрахування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65;

– оплата послуг сторонніх організацій – Дт 92, Кт 685;

– інші витрати – Дт 92, Кт 20, 22, 66, 65, 63 та інші;

в) суми нарахованих орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основними засобами загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 685;

г) витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення:

– вартість пального, мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту і пожежних машин – Дт 92, Кт 203, 22 та інші;

– вартість матеріалів та предметів пожежної і сторожової охорони, обмундирування, що видається робітникам пожежної і сторожової охорони – Дт 92, Кт 22;

– на оплату праці персоналу пожежної і сторожової охорони – Дт 92, Кт 66;

– відрахування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65;

– інші витрати на утримання протипожежних пристроїв – Дт 92, Кт різні;

– оплата послуг сторонніх підприємств щодо пожежної і сторожової охорони – Дт 92, Кт 685;

г) витрати на забезпечення працівників іншого загальногосподарського персоналу спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями, що необхідні для виконання професійних обов'язків, милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, відповідно до переліку та норм, встановлених чинними нормативно-правовими актами, або па відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією – Дт 92, Кт 22;

д) витрати зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів загальногосподарського призначення підприємства – Дт 92, Кт 685;

е) витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 65;

3) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), встановлені Податковим кодексом України:

– рентна плата за спеціальне використання води – Дт 92, Кт 642.
Плата сплачується за використання водних ресурсів для загальногосподарських потреб підприємства;

– страхові внески на соціальне страхування від нещасного випадку – Дт 92, Кт 65;

– туристичний збір – Дт 92, Кт 641. Платниками збору є особи, які під час службових відряджень проживають у готелях, кемпінгах тощо;

– збір за місця для паркування транспортних засобів – Дт 92, Кт 641. Збір включає витрати за парковку і стоянку легконого автотранспорту загальногосподарського призначення;

4) витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу:

– суми заробітної плати за основним місцем роботи керівників і спеціалістів апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів – Дт 92, Кт 66;

– оплата праці керівників і спеціалістів апарату управління, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів та підвищення кваліфікації робітників – Дт 92, Кт 66;

– оплата праці керівників, спеціалістів апарату управління підприємства, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів вищих і середніх спеціальних навчальних закладів – Дт 92, Кт 66;

– оплата навчальних відпусток із збереженням повністю або частково заробітної плати, наданих працівникам апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, що надається відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у

вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах та для участі у сесії і складання іспитів – Дт 92, Кт 66;

– витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника і розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням) – Дт 92, Кт 66,22;

5) інші витрати загальногосподарського призначення.

До витрат періоду основної діяльності, крім адміністративних витрат, відносяться витрати на збут. До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

1) витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції:

– на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції – Дт 93, Кт 66;

– відрядження на соціальні заходи – Дт 93, Кт 65;

– витрати на оплату службових відряджень (без туристичного збору) у межах норм, встановлених законодавством – Дт 93, Кт 372;

– витрати на матеріали, канцелярські товари тощо – Дт 93, Кт 20, 22;

2) витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції:

– на технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів – Дт 93, Кт 232, 66, 65, 63, 685;

– на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів та нематеріальних активів – Дт 93, Кт 66;

- відрахування на соціальні заходи – Дт 93, Кт 65;
 - вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії – Дт 93, Кт 63, 232, 207, 22;
 - амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів – Дт 93, Кт 131, 132;
 - сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів – Дт 93, Кт 685;
- 3) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції:
- на відшкодування транспортних, перевалочних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін – Дт 93, Кт 63;
 - на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін – Дт 93, Кт 63, 685;
- 4) витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці:
- на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки – Дт 93, Кт 66;
 - відрахування на соціальні заходи – Дт 93, Кт 65;
 - на матеріали, паливо й енергію для забезпечення охорони праці – Дт 93, Кт 20, 22, 63;
- 5) фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд:

– на утримання персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживача у межах встановленого терміну служби (інструктажі, технічне обслуговування, налагодження, перевірка правильності використання виробу тощо) – Дт 93, Кт 66, 65;

– на гарантійний ремонт (обслуговування) проданих товарів, якщо це передбачено умовами реалізації продукції – Дт 93, Кт 20, 22;

– на утримання гарантійних майстерень – Дт 93, Кт 20, 22, 63, 685, 66, 65;

б) витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством:

– на розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо) – Дт 93, Кт 63, 20, 22, 66, 65, 685;

– на розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки – Дт 93, Кт 66, 65, 20, 22, 63, 685;

– на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу – Дт 93, Кт 63, 685;

– на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів – Дт 93, Кт 63, 685;

– на виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю) – Дт 93, Кт 20, 22;

– на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями – Дт 93, Кт 372;

– на придбання літератури інформаційного характеру для дослідження ринку – Дт 93, Кт 63;

7) витрати на зберігання, навантаження, розвантажування й пакування продукції:

– на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін – Дт 93, Кт 63;

– на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах – Дт 93, Кт 20, 22. Витрати на пакування готової продукції включаються до витрат на збут продукції, якщо пакування готової продукції проводиться після її здавання на склад. Якщо пакування продукції (згідно з установленим технологічним процесом) проводиться в цехах до здавання її на склад готової продукції, вартість тари включається до виробничої собівартості продукції (до відповідних статей калькуляції або до комплексної статті, якщо тара виготовляється окремо від виробів);

– на ремонт тари та операції з скляною тарою – Дт 93, Кт 66, 65 та інші;

– на пожежну, сторожову охорону, використання та обслуговування засобів сигналізації та телефонного зв'язку (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств щодо зберігання і збуту продукції тощо) – Дт 93, Кт 66, 65, 685;

8) податки та збори, встановлені законодавством України, які пов'язані зі збутом продукції – Дт 93, Кт 641.

Облік витрат на збут здійснюється в розрізі вищеназваних статей на рахунку 93 «Витрати на збут» в Журналах 5, 5А і в допоміжних відомостях (при журнальній формі обліку) або в електронних регістрах, які їх заміняють (при автоматизованій формі обліку).

Всі витрати за дебетом рахунка 93 в бухгалтерському обліку в кінці місяця списуються в дебет рахунка 791. В управлінському

обліку, за умови ведення відокремленого обліку таких витрат для визначення повної собівартості продукції, витрати на збут з кредиту рахунка 93 можуть списуватися в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Управлінський облік інших витрат операційної діяльності здійснюється на рахунку 94 тієї ж назви в розрізі субрахунків і аналітичних рахунків. Значна частина витрат, які на ньому обліковуються, включаються в основному до складу елемента витрат операційної діяльності «Інші операційні витрати».

Аналітичний і синтетичний облік по ньому ведеться в Журналах 5, 5А і в допоміжних відомостях до них в розрізі таких статей (див. табл. 4.8):

Таблиця 4.8

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.	940	20, 22, ...
2.	Витрати на науково-дослідні роботи	941	66, 65, 63, 685, ...
3.	Списання безнадійної дебіторської заборгованості і створення резерву сумнівних боргів	944	36, 37, 38, ...
4.	Негативна курсова різниця по валютних операціях	945	36, 37, ...
5.	Собівартість реалізованої іноземної валюти	942	312
6.	Собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20, 22, ...
7.	Втрати від знецінення запасів	946	20, 22, 26, ...
8.	Недостачі і втрати від псування цінностей	947	20, 22, 28
9.	Нараховані і сплачені штрафи, пені, неустойки	948	31, 641, 65
10.	Інші витрати операційної діяльності пов'язані з утриманням соціальної сфери	949	30, 31, 66, 65, ...

В кінці місяця дані витрати списуються на рахунок 791, зменшуючи результат операційної діяльності.

4.6. Управлінський облік витрат періоду неопераційної діяльності

До витрат періоду неопераційної діяльності належать витрати фінансової та інвестиційної діяльності. Такого виду витрати не включають навіть у повну собівартість продукції (товарів, робіт, послуг). Управлінський облік таких витрат поєднує їх планування і деталізований аналітичний облік.

Відповідно до НП(С)БО 1 і 16 підприємства можуть мати фінансові витрати. До таких витрат належать: заплачені та нараховані відсотки стороннім організаціям, дивіденди учасникам і акціонерам, плата незалежним реєстраторам за ведення реєстру акціонерів тощо. Фінансові витрати узагальнюють на рахунку 95 «Фінансові витрати», облік на якому здійснюється у розрізі двох субрахунків, на яких відображають вищеназвані витрати: 951 «Відсотки за кредити», 952 «Інші фінансові витрати».

Фінансові витрати є витратами періоду, які кожного місяця підлягають списанню на зменшення фінансового результату від фінансової діяльності. У синтетичному обліку таких витрат передбачена наступна кореспонденція рахунків (див. табл. 4.9):

Таблиця 4.9

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано відсотки за користування позиками банку	951	31, 684
2.	Відображено витрати, пов'язані із нарахуванням і сплатою відсотків іншим юридичним та фізичним особам за фінансові кредити	952	31, 684
3.	Відображено витрати, пов'язані з випуском облігацій	952	684, 523
4.	Нараховано відсотки за виданим векселем	952	684
5.	Нараховано відсотки за договором фінансової оренди	952	684
6.	Оплачено витрати за користування позиками	951, 952	31
7.	Зменшення фінансових результатів за рахунок фінансових витрат від фінансової діяльності	792	95

Відповідно до вимог НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» ці витрати можуть капіталізуватися, тобто включатися до собівартості кваліфікаційного активу. При цьому складаються записи: Дт 15, 23 Кт 95. Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення.

Синтетичний облік за рахунком 95 здійснюється в Журналах № 5, 5А, а аналітичний облік – у допоміжних відомостях до цих журналів (при журнальній формі обліку). При автоматизованій формі обліку аналітичний і синтетичний облік здійснюється у відповідних електронних реєстрах.

Завданням управлінського обліку фінансових витрат є представлення необхідної інформації керівництву щодо їх окремих видів (фінансових витрат), а також аналіз доцільності понесення таких витрат.

До фінансових витрат доцільно було б відносити і плату за касове обслуговування банку, яка на сьогодні включається до складу адміністративних витрат. Така рекомендація пов'язана з тим, що якщо відсотки, які банк нараховує підприємству за користування коштами поточного рахунку відносять до фінансових доходів, то відповідно, проценти, які банк знімає з підприємства за здійснення операцій за його поточним рахунком повинні бути віднесені до фінансових витрат.

До витрат інвестиційної діяльності належать інші витрати, які обліковують на рахунках 96 «Втрати від участі в капіталі» та 97 «Інші витрати».

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі», відповідно до Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, що здійснюється за методом участі в капіталі, які виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства.

Водночас, ця ж Інструкція передбачає списання цих витрат на зменшення фінансових результатів не інвестиційної діяльності, а фінансової.

До втрат від участі в капіталі відносяться:

- втрати від інвестицій в асоційовані підприємства;
- втрати від спільної діяльності;
- втрати від інвестицій у дочірні підприємства.

Вищезазначені втрати обліковують на відповідних субрахунках до рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

За дебетом цих субрахунків узагальнюється сума визнаних втрат, за кредитом – їх списання на рахунок 792 «Результат фінансових операцій».

Інші витрати в частині витрат інвестиційної діяльності теж є витратами періоду, які в кінці місяця відносяться на зменшення фінансового результату від іншої діяльності (Дт 793 Кт 97).

До таких витрат відносять:

- витрати від зміни вартості фінансових інструментів;
- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- втрати від зменшення корисності активів;

- курсова різниця за валютними операціями, які не пов'язані з операційною діяльністю;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- собівартість ліквідованих необоротних активів і затрати, пов'язані з нею.

В обліку інших витрат діє така кореспонденція:

Дт 970 Кт 14 10, 11, 14, ... – витрати від зміни вартості фінансових інструментів;

Дт 971 Кт 14 – списується номінальна вартість реалізованих цінних паперів інших підприємств;

Дт 972 Кт 10, 11, 12 – зменшення корисності необоротних активів;

Дт 974 Кт 63, 685, 37, 31, ... – списання негативної курсової різниці за валютними операціями, яка не стосується операційної діяльності;

Дт 975 Кт 10, 11, 12, 14, 15 – уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;

Дт 976 Кт 10, 11, 12 – списується залишкова вартість ліквідованих необоротних активів;

Дт 13 Кт 10, 11, 12 – списується знос у частині ліквідованих необоротних активів;

Дт 976 Кт 66, 65, 232, 63 – віднесено на інші витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів;

Дт 977 Кт різні – віднесено на інші витрати, які не знайшли відображення на інших субрахунках.

Якщо списання необоротних активів здійснюється за рішенням самого підприємства, то таке підприємство повинно збільшити свої податкові зобов'язання з ПДВ із залишкової чи оціночної вартості таких активів. Наприклад, якщо залишкова вартість списаних необоротних активів становила 1000 грн, то сума податкового зобов'язання з ПДВ – 200 грн, при цьому складається запис – Дт 976

Кт 641.

Управлінських облік інших витрат ведеться у розрізі аналітичних рахунків до субрахунків рахунка 97 «Інші витрати». Цей облік передбачає також планування та прогнозування такого роду витрат.

Синтетичний облік за рахунком 97 ведеться в Журналах 5, 5А, а аналітичний облік може здійснюватися як в цих журналах, так і в допоміжних відомостях до них (при журнальних формах обліку). У випадку використання автоматизованої форми обліку ці журнали і відомості замінюють відповідні електронні реєстри.

4.7. Управлінський облік непродуктивних витрат та втрат

В процесі господарської діяльності підприємств може виникати брак. Розрізняють такі види браку:

- внутрішній;
- зовнішній;
- виправимий;
- невиправимий.

Внутрішній брак – це брак, допущений з внутрішніх причин при виготовленні продукції, виконанні робіт, гаданні послуг (відхилення від проектно-кошторисної документації, використання неякісних сировини і матеріалів, та ін.).

Зовнішній брак – це брак, допущений з вини сторонніх організацій (поставка неякісних сировини і матеріалів, несвоєчасна поставка матеріалів, неякісні креслення на будівництво об'єктів тощо).

Виправимий брак – це брак, який економічно доцільно виправляти, а **невиправимий** – це брак, який економічно недоцільно виправляти.

В завдання управлінського обліку входить своєчасне представлення інформації адміністрації про втрати від браку, витрати

на його виправлення, винуватців браку. Причому, в даному обліку облік втрат від браку повинен організовуватися в розрізі його окремих видів і винуватців. У відповідності з Методичними рекомендаціями з обліку витрат, втрати від технологічно неминучого браку включається в собівартість продукції.

Згідно з НП(С)БО16, Методичними рекомендаціями з обліку витрат, втрати від браку відносяться до інших прямих витрат.

Первинним документом для обліку втрат від браку є Акт про брак (форма П-46). В ньому вказується місце виникнення браку, його причина, винуватці, а також витрати на виправлення.

Дані первинних документів переносяться у Відомість 14 або безпосередньо в журнали-ордера № 10, 10-Б (при журнально-ордерній формі рахівництва), або в журнали 5, 5А (при журнальній формі обліку). У зв'язку з тим, що журнали 5, 5А призначені лише для синтетичного обліку втрат від браку, то до цих журналів доцільно відкривати допоміжні відомості, де можна було б здійснювати аналітичний облік втрат від браку. При автоматизованій формі обліку вищеназвані журнали і журнали-ордера замінюють електронні реєстри.

Синтетичний облік втрат від браку здійснюється в вище названих реєстрах на рахунку 24 «Брак у виробництві». За дебетом даного рахунку відображається вартість виявленого браку і витрати на його виправлення, а за кредитом – відшкодування втрат від браку і їх списання. У табл. 4.10 наведено кореспонденцію рахунків з обліку втрат від браку.

В процесі господарської діяльності підприємства можуть виникнути простої, які пов'язані як з внутрішніми, так і зовнішніми причинами.

До внутрішніх причин можна віднести відсутність фронту робіт, несвоєчасність, забезпечення сировиною і матеріалами, неефективне керівництво зі сторони начальника цеху, майстра, виконроба,

недобросовісне відношення до виконання своїх обов'язків.

Таблиця 4.10

Типова кореспонденція рахунків з обліку втрат від браку

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Виявлено брак в основному і допоміжних виробництвах	24	231, 232
2.	Списані матеріали, МШП на виправлення браку	24	20, 22
3.	Нарахована заробітна плата робітникам за виправлення браку та проведені обов'язкові нарахування на неї	24	66, 65
4.	Списані послуги виробничого обладнання, будівельної техніки, пов'язані з виправленням браку	24	911
5.	Прийнято до оплати рахунки сторонніх організацій за роботи, пов'язані з виправленням браку	24	63
6.	Оприбутковані матеріали, МШП від розбирання забракованих робіт	20, 22	24
7.	Віднесено втрати від браку на вину особу	375	24
8.	Нараховано ПДВ в частині вартості браку, що віднесено на винну особу	375	641
9.	Утримано із заробітної плати винуватця допущеного браку	66	375
10.	Списані втрати від технологічно неминучого браку на основне, допоміжні виробництва	231, 232	24
11.	Віднесено частину втрат від браку на сторонню організацію – винуватця цього браку	374	24, 641
12.	Списані втрати від браку за мінусом технологічно неминучого	94	24

До зовнішніх причин відносять: погані погодні умови (дощ, сніг, вітер) при виконанні робіт виготовленні продукції в незакритому приміщенні, стихійні, техногенні аварії, а також несвоєчасне забезпечення сировиною і матеріалами зі сторони постачальника. Втрати від простоїв, які пов'язані з внутрішніми причинами, за виключенням халатного відношення до праці відносяться до загальновиробничих витрат. А втрати від простоїв, пов'язані із стихійними лихами, техногенними аваріями відносяться до інших витрат.

У випадку обґрунтованого простою працівникам підприємств повинна нараховуватись заробітна плата за час простою у відповідних відсотках до тарифної ставки відповідного розряду за кожну годину простою. Нарахування такої заробітної плати оформляється Листком про простій. Втрати від простою можуть відшкодовуватись частково за рахунок винних осіб, якщо такі є. В синтетичному обліку втрат від простоїв має місце така кореспонденція (див. табл. 4.11):

Таблиця 4.11

Типова кореспонденція рахунків з обліку втрат від простоїв

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нарахована заробітна плата робітникам за час простою, який не пов'язаний із надзвичайними подіями та проведені обов'язкові нарахування на неї	912	66, 65
2.	Нарахована заробітна плата та проведені обов'язкові нарахування на неї за час простою, пов'язаного з надзвичайними подіями	97	66, 65
3.	Віднесено на винну особу втрати від простоїв і нараховано ПДВ	375, 66 375, 66	912 641
4.	Списуються втрати від надзвичайних подій на зменшення фінансового результату від іншої діяльності	793	97
5.	Віднесено на збільшення інших доходів суму, яка повинна відшкодовуватись страховими компаніями за збитки від надзвичайних подій	36, 37	74
6.	Отримання грошових коштів на поточний рахунок від страхових компаній	31	36, 37
7.	Віднесено на збільшення фінансових результатів від іншої діяльності коштів, отриманих від страхової компанії на покриття втрат від стихійного лиха	74	793

Інші непродуктивні витрати і втрати до введення в дію НП(С)БО і Закону про бухгалтерський облік покривалися в основному за рахунок залишкового прибутку бухгалтерського обліку, фондів економічного стимулювання, фондів спеціального призначення і

списувалися на збитки, а деякі з них – на собівартість продукції.

Після набуття чинності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Закону про бухгалтерський облік непродуктивні витрати і втрати підпадають під визначення «Витрати підприємства». Деякі з них (недостачі ТМЦ в межах природних втрат) включаються в собівартість продукції в складі загальновиробничих (загальнодільничних) витрат або заготівельно-складських витрат. Всі інші непродуктивні витрати і втрати включаються до складу витрат періоду і узагальнюються в основному на рахунках 94, 97. До непродуктивних витрат, які обліковуються на рахунку 94 відносяться:

- списання безнадійної дебіторської заборгованості (Дт 944 Кт 36, 37);
- визнання і сплата штрафних санкцій до бюджету і інших цільових фондів (Дт 948 Кт 641, 65, 31, 30);
- списання негативної курсової різниці по валютних операціях (Дт 943 Кт 36, 37, 63, 68);
- утримання соціальної інфраструктури підприємства (заробітна плата працівників будинків відпочинків, санаторіїв, витрати на ремонти тощо) – Дт 949 Кт 66, 65, 20, 22, ін.;

До непродуктивних витрат, які обліковуються на рахунку 97, відносяться витрати, пов'язані з техногенними аваріями, стихійними лихами (Дт 977 Кт 10, 11, 12, 20, 22, ін.), втрати від неопераційних курсових різниць (Дт 974 Кт 36, 37, 63 тощо).

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Структура та управлінський облік матеріальних витрат.
2. Управлінський облік прямих витрат на оплату праці.
3. Управлінський облік витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання.

4. Склад та порядок розподілу загальновиробничих витрат.
5. Управлінський облік адміністративних витрат та витрат на збут.
6. Структура та управлінський облік інших витрат операційної діяльності.
7. Облік фінансових витрат.
8. Структура та облік інших витрат.
9. Види браку та їх характеристика.
10. Управлінський облік втрат від простоїв.

ТЕСТИ

1. Оцінка запасів за методом ФІФО – це:

- 1) оцінка по собівартості перших за часом надходження;
- 2) оцінка по собівартості останніх за часом надходження;
- 3) оцінка по середній собівартості;
- 4) оцінка за ціною продажу.

2. Оцінка запасів за ціною продажу – це:

- 1) оцінка по собівартості перших за часом надходження;
- 2) оцінка по собівартості останніх за часом надходження;
- 3) оцінка по середній собівартості;
- 4) оцінка, що базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торгівельної націнки товарів.

3. Відсотки за користування позиками до первісної вартості запасів:

- 1) включаються;
- 2) не включаються;
- 3) включаються за рішенням керівництва підприємства;
- 4) включаються за рішенням вищестоящої організації.

4. При виявленні браку в основному виробництві складається запис:

- 1) Дт 24 Кт 23;
- 2) Дт 23 Кт 24;
- 3) Дт 94 Кт 24;
- 4) Дт 84 Кт 24.

5. Первинним документом з обліку витрачання запасів є:

- 1) прибутковий ордер;
- 2) матеріальний звіт за формою М-19;
- 3) накладна-вимога;
- 4) книга залишків матеріалів.

6. Відомість (машинограма) 10-Б заповнюється на основі:

- 1) Матеріальних звітів за формою М-19;
- 2) Вимог;
- 3) Лімітно-забірних карт;
- 4) Накладних.

7. При оприбуткуванні матеріалів на склад від постачальників складається запис:

- 1) Дт 20 Кт 63;
- 2) Дт 15 Кт 64;
- 3) Дт 23 Кт 63;
- 4) Дт 24 Кт 68.

8. При списанні недостач матеріалів понад норми природного убутку на витрати підприємства складається запис:

- 1) Дт 23 Кт 20;
- 2) Дт 94 Кт 20;
- 3) Дт 92 Кт 20;

4) Дт 93 Кт 39.

9. При нарахуванні зносу інших необоротних матеріальних активів складається запис:

- 1) Дт 91 Кт 132;
- 2) Дт 23 Кт 132;
- 3) Дт 24 Кт 132;
- 4) Дт 11 Кт 132.

10. Стаття калькулювання «Прямі матеріальні витрати» і елемент операційних витрат «Матеріальні затрати»:

- 1) є тотожними поняттями;
- 2) є різними поняттями за суттю;
- 3) стаття включає в себе елемент;
- 4) елемент включає в себе статтю.

11. Витрати, що включаються в статтю калькулювання «Прямі матеріальні витрати» відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг):

- 1) за прямою ознакою;
- 2) через адміністративні витрати;
- 3) через витрати на збут;
- 4) через систему розподілу.

12. Витрати, пов'язані із транспортуванням виробничих запасів у покупців:

- 1) включаються у первісну вартість запасів;
- 2) не включаються у первісну вартість запасів;
- 3) відносяться до витрат періоду;
- 4) відносяться до витрат на збут.

13. Об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання:

- 1) є тотожними поняттями;
- 2) є різними поняттями;
- 3) об'єкти обліку включають об'єкти калькулювання;
- 4) об'єкти калькулювання включають об'єкти обліку.

14. Відсотки, заплачені за користування позиками відносяться до:

- 1) операційних витрат;
- 2) фінансових витрат;
- 3) інвестиційних витрат;
- 4) надзвичайних витрат.

15. Залишкова вартість реалізованих основних засобів відноситься до:

- 1) операційних витрат;
- 2) фінансових витрат;
- 3) інвестиційних витрат;
- 4) надзвичайних витрат.

16. Видана матеріальна допомога працівникам відноситься до:

- 1) операційних витрат;
- 2) фінансових витрат;
- 3) інвестиційних витрат;
- 4) надзвичайних витрат.

17. На якому рахунку ведеться синтетичний облік витрат з експлуатації будівельної техніки:

- 1) 92;
- 2) 23;

- 3) 91;
- 4) 93.

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» на облік витрат при проведенні будівельно-монтажних робіт:

- 1) поширюється;
- 2) не поширюється;
- 3) частково поширюється;
- 4) поширюється за рішенням керівництва підприємства.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» на облік доходів від здачі об'єктів будівництва:

- 1) поширюється;
- 2) не поширюється;
- 3) частково поширюється;
- 4) поширюється за рішенням керівництва підприємства.

20. Основним національним положенням (стандартом) з обліку витрат і доходів при проведенні будівельно-монтажних робіт є:

- 1) 9 «Запаси»;
- 2) 15 «Доходи»;
- 3) 16 «Витрати»;
- 4) 18 «Будівельні контракти».

21. Які Ви знаєте бази розподілу між об'єктами будівництва витрат з експлуатації будівельної техніки:

- 1) пропорційно до матеріальних затрат;
- 2) пропорційно до загальновиробничих витрат;

- 3) пропорційно до відпрацьованого часу, обсягів виконаних робіт;
- 4) пропорційно до адміністративних витрат.

22. При нарахуванні основної заробітної плати працівникам, зайнятих ремонтом обладнання, складається запис:

- 1) Дт 911 Кт 66;
- 2) Дт 92 Кт 66;
- 3) Дт 66 Кт 911;
- 4) Дт 66 Кт 92.

23. В якому регістрі ведеться синтетичний і аналітичний облік витрат з експлуатації обладнання?

- 1) Журналі-ордері 8;
- 2) Журналі-ордері 9;
- 3) Журналі-ордері 10;
- 4) Журналі-ордері 11-Б.

24. Витрати з експлуатації будівельних машин, механізмів поділяють на:

- 1) одноразові і поточні;
- 2) постійні і змінні;
- 3) основні і накладні;
- 4) прямі і непрямі.

25. При нарахуванні амортизації по виробничому обладнанню складається запис:

- 1) Дт 911 Кт 13;
- 2) Дт 92 Кт 13;
- 3) Дт 13 Кт 911;
- 4) Дт 13 Кт 92.

26. При списанні фактичної собівартості послуг машин та обладнання, наданих на сторону, складається запис:

- 1) Дт 903 Кт 911;
- 2) Дт 901 Кт 94;
- 3) Дт 902 Кт 92;
- 4) Дт 94 Кт 903.

27. Куди відноситься основна заробітна плата бригадирів і майстрів, які працюють в складі бригади:

- 1) в калькуляційну статтю «Інші прямі витрати»;
- 2) в калькуляційну статтю «Прямі витрати на оплату праці»;
- 3) до загальновиробничих витрат;
- 4) до адміністративних витрат.

28. Заробітна плата працівників за тарифами це:

- 1) заробітна плата за виконану роботу;
- 2) заробітна плата працівників адміністрації;
- 3) добуток відпрацьованого часу працівниками на їх тарифну ставку, яка залежить від розряду;
- 4) додаткова заробітна плата працівників.

29. Основними первинними документами з обліку заробітної плати є:

- 1) вимога, лімітно-забірна карта, накладна;
- 2) прибутковий ордер, прибутковий касовий ордер;
- 3) видатковий касовий ордер, платіжна відомість;
- 4) наряд, акордний наряд, табель-розрахунок.

30. Регістром аналітичного обліку розподілу заробітної плати між об'єктами затрат є:

- 1) Розрахункова відомість;

- 2) Розрахунково-платіжна відомість;
- 3) Розробка таблиця № 2;
- 4) Розробка таблиця № 5.

31. При нарахуванні заробітної плати робітникам основного виробництва складається запис:

- 1) Дт 231 Кт 66;
- 2) Дт 912 Кт 66;
- 3) Дт 92 Кт 66;
- 4) Дт 93 Кт 66.

32. При нарахуванні заробітної плати працівникам адміністрації складається запис:

- 1) Дт 231 Кт 66;
- 2) Дт 912 Кт 66;
- 3) Дт 92 Кт 66;
- 4) Дт 66 Кт 912.

33. Загальновиробничі витрати основного виробництва розподіляються між видами продукції пропорційно до:

- 1) витрат з експлуатації будівельної техніки;
- 2) основної заробітної плати адміністрації;
- 3) основної заробітної плати робітників допоміжних виробництв;
- 4) суми прямих витрат на виробництво продукції.

34. Загальновиробничі витрати допоміжних виробництв розподіляються між видами допоміжних виробництв пропорційно до:

- 1) витрат з експлуатації будівельної техніки;
- 2) основної заробітної плати адміністрації;
- 3) основної заробітної плати робітників допоміжних виробництв;

4) суми прямих витрат в розрізі об'єктів.

35. Адміністративні витрати є витратами:

- 1) що включаються в собівартість продукції;
- 2) витратами періоду;
- 3) що покриваються за рахунок чистого прибутку;
- 4) що покриваються за рахунок дивідендів.

36. Витрати на збут є витратами:

- 1) що включаються в собівартість продукції;
- 2) витратами періоду;
- 3) що покриваються за рахунок чистого прибутку;
- 4) що покриваються за рахунок дивідендів.

37. Заробітна плата робітників основного виробництва є витратами:

- 1) що контролюються начальниками цехів;
- 2) що не контролюються начальниками цехів;
- 3) що контролюються замовниками;
- 4) що контролюються постачальниками.

38. Негативна курсова різниця по неопераційних операціях є:

- 1) фінансовими витратами;
- 2) інвестиційними витратами;
- 3) надзвичайними витратами;
- 4) операційними витратами.

39. Позитивна курсова різниця по заборгованості за придбані необоротні активи є:

- 1) фінансовими доходами;

- 2) інвестиційними доходами;
- 3) надзвичайними доходами;
- 4) операційними доходами.

40. Залишкова вартість ліквідованих основних засобів є:

- 1) фінансовими витратами;
- 2) інвестиційними витратами;
- 3) надзвичайними витратами;
- 4) операційними витратами.

41. Сплачені відсотки за фінансовий лізинг є:

- 1) фінансовими витратами;
- 2) інвестиційними витратами;
- 3) надзвичайними витратами;
- 4) операційними витратами.

42. Сплата митного збору включається в економічний елемент:

- 1) Матеріальні затрати;
- 2) Витрати на оплату праці;
- 3) Відрахування на соціальні заходи;
- 4) Інші операційні витрати.

43. Витрати на демонтаж, монтаж і переміщення великої будівельної техніки на новий об'єкт будівництва відносяться до:

- 1) одноразових витрат;
- 2) поточних витрат;
- 3) основних витрат;
- 4) накладних витрат.

44. Одноразові витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів включаються до поточних витрат в сумі, яка залежить:

- 1) від планового терміну експлуатації будівельної техніки на новому об'єкті будівництва;
- 2) від суми одноразових витрат та планового терміну експлуатації будівельної техніки на новому об'єкті будівництва;
- 3) від суми одноразових витрат;
- 4) від суми поточних витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельної техніки.

45. Заробітна плата робітників за розвантаження на приоб'єктному складі матеріалів включається в статтю калькулювання:

- 1) Прямі матеріальні витрати;
- 2) Прямі витрати на оплату праці;
- 3) Експлуатація будівельних машин і механізмів;
- 4) Загальновиробничі витрати.

46. Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих на виробництві продукції, включається в статтю калькулювання:

- 1) Прямі витрати на оплату праці;
- 2) Експлуатація будівельних машин і механізмів;
- 3) Прямі матеріальні витрати;
- 4) Загальновиробничі витрати.

47. Інші прямі витрати включають:

- 1) втрати від браку;
- 2) адміністративні витрати, витрати на збут;
- 3) загальновиробничі витрати, відрахування на соціальні заходи;
- 4) фінансові витрати, витрати від надзвичайних подій.

48. При списанні втрат від технологічного браку складається

запис:

- 1) Дт 24 Кт 23;
- 2) Дт 24 Кт 79;
- 3) Дт 79 Кт 24;
- 4) Дт 23 Кт 24.

49. При нарахуванні заробітної плати за час простою через

стихійне лихо складається запис:

- 1) Дт 23 Кт 66;
- 2) Дт 91 Кт 66;
- 3) Дт 92 Кт 66;
- 4) Дт 97 Кт 66.

50. При нарахуванні заробітної плати за час простою,

пов'язаного з відсутністю фронту робіт, складається запис:

- 1) Дт 23 Кт 66;
- 2) Дт 91 Кт 66;
- 3) Дт 92 Кт 66;
- 4) Дт 97 Кт 66.

ТЕМА 5

СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

- 5.1. Система обліку і управління «директ-костинг» та її суть.
- 5.2. Система обліку і управління «абсорпшен-костинг» і її суть.
- 5.3. Система обліку і управління «ABC-костинг» та її суть.

5.1. Система обліку і управління «директ-костинг» та її суть

В умовах ринкової економіки керівництво підприємства повинно завжди володіти оперативною інформацією про дійсну вартість продукції, що виготовляється, не залежно від того, яка заробітна плати у директора підприємства, у що обходиться комп'ютеризація бухгалтерії і т. д. Окрім цього, розрахувавши собівартість продукції, необхідно визначити обсяг виробництва, який необхідний для забезпечення постійного прибутку та бажаної рентабельності підприємства. В сучасних умовах господарювання відбувається поступовий відхід від складних розрахунків з розподілу накладних витрат та акцентується увага на складанні обґрунтованих калькуляцій, які б сприяли прийняттю оперативних управлінських рішень, оптимізації прямих витрат. Це актуалізує використання системи обліку і управління «директ-костинг». Дана система розкриває нові можливості для удосконалення обліку, аналізу та управління витратами, вона може використовуватися для прийняття багатьох оперативних управлінських рішень, в тому числі щодо ціноутворення, вибору найкращого варіанту дій серед альтернативних, встановлення доцільності прийняття спецзамовлення за зниженою ціною реалізації тощо. На її основі проводиться аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток».

Широкого розповсюдження дана система набула в США і є однією із основних на підприємствах зарубіжних країн на

сьогоднішній день. В основу цієї системи покладено поділ витрат на постійні і змінні. Одним з перших такий поділ був здійснений Дж. Харіссоном в 1936 р. В прямому перекладі «директ-костинг» означає облік прямих витрат, хоча самі американські економісти вважають, що ця назва не зовсім відповідає її сутності, оскільки не можна ототожнювати прямі і змінні витрати, непрямі та постійні витрати.

При системі обліку і управління «директ-костинг» в собівартість продукції включаються тільки змінні витрати, якими відповідно до національної системи обліку є прямі витрати та змінна частина непрямих витрат (зокрема, загальновиробничих, витрат на збут). Як доводить практика, включення постійних витрат в собівартість продукції може призвести до помилкових управлінських рішень. Зокрема, при вільних виробничих потужностях вигідним є будь-яке спецзамовлення, ціна якого покриває змінні витрати та хоча б якусь частину постійних.

Оскільки постійні витрати в своїй основі не пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції, а зумовлені діяльністю підприємства загалом, то можна зробити висновок, що найточнішою є собівартість за змінними витратами, яка визначається за системи «директ-костинг». Крім того, розподіл накладних витрат ніколи не буде досконалим і часто викривляє фактичну собівартість продукції, знижує точність калькулювання.

До змінних витрат відносять витрати, величина яких знаходиться в прямо пропорційній залежності від зміни обсягу продукції, наприклад, витрати матеріалів на виробництво продукції, заробітна плата робітникам за виготовлення продукції, нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на цю заробітну плату тощо.

Постійні витрати при використанні «директ-костингу» – це витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва і покриваються за рахунок фінансових результатів.

Система обліку «директ-костинг» має ряд інших переваг:

1) дозволяє здійснювати оперативне управління витратами;

2) дає можливість проводити ефективну політику цін;

3) чітко видно найбільш рентабельні види продукції, оскільки різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами не викривляється списанням постійних непрямих витрат;

4) спрощення обліку і трудомісткості бухгалтерських робіт у зв'язку з відсутністю необхідності розподілу постійних витрат;

5) постійні витрати виділяються окремою сумою, в результаті чого чітко видно вплив таких витрат на величину прибутку підприємства;

6) можливість визначення найнижчого рівня, до якого підприємство може знизити ціну у випадку значного спаду попиту на продукцію;

7) підприємство може за допомогою спеціальних розрахунків наперед розрахувати, які воно понесе витрати для досягнення запланованого прибутку при тому чи іншому обсязі виробництва та реалізації.

Разом з тим, система обліку «директ-костинг» має деякі недоліки, до яких можна віднести:

1) труднощі в поділі витрат на постійні і змінні, оскільки одні й ті ж витрати в одних випадках є постійними, а в інших – змінними;

2) можуть мати місце випадки прийняття невірних рішень щодо доцільності виготовлення і реалізації певного виду продукції через помилковий розрахунок змінних витрат і, відповідно, величини маржинального доходу;

2) при здійсненні процесу ціноутворення виникає необхідність розрахунку повної собівартості продукції, яка включає в себе і постійні витрати.

При використанні цієї системи використовуються поняття «маржинальний дохід» і «чистий прибуток» (рис. 5.1).

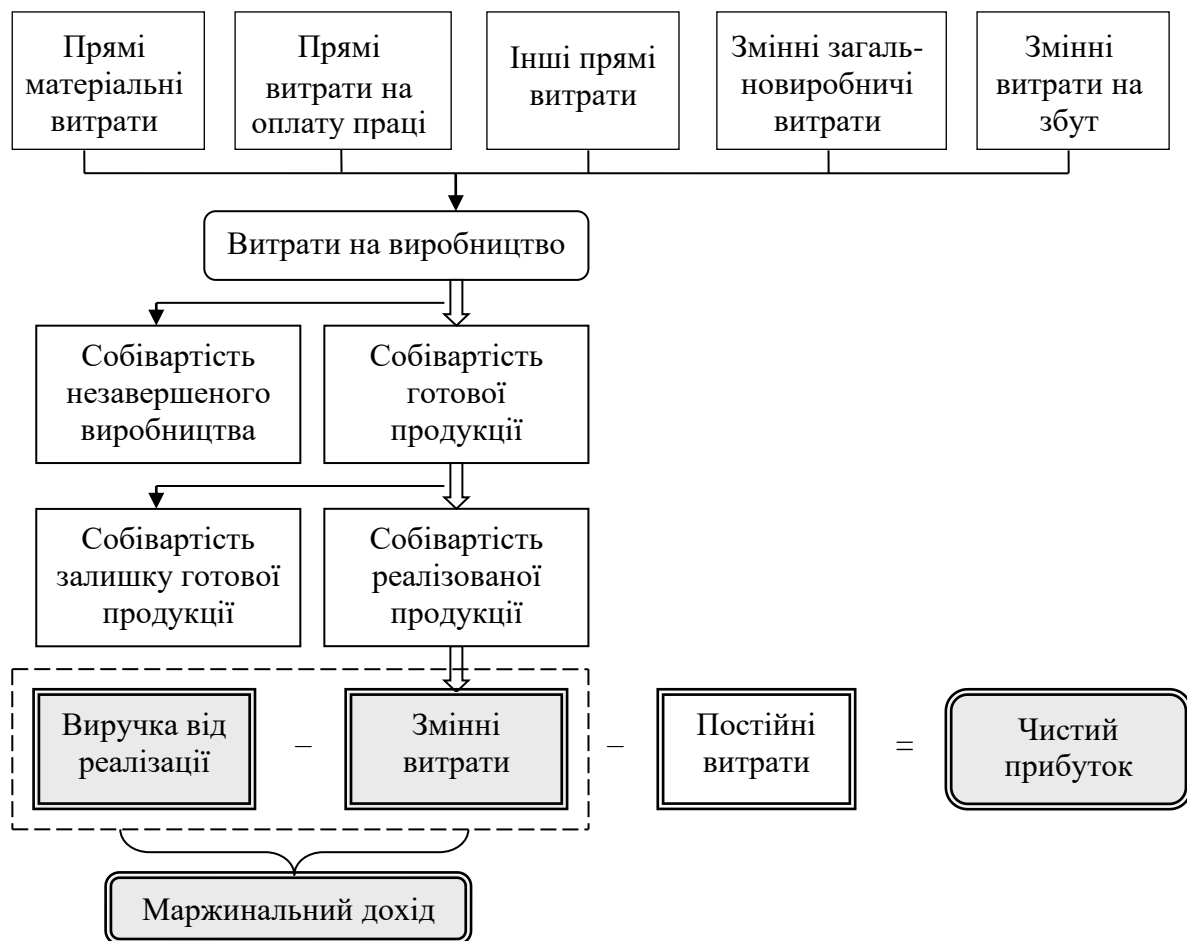


Рис. 5.1. Формування маржинального доходу і чистого прибутку при системі обліку «директ-костинг»

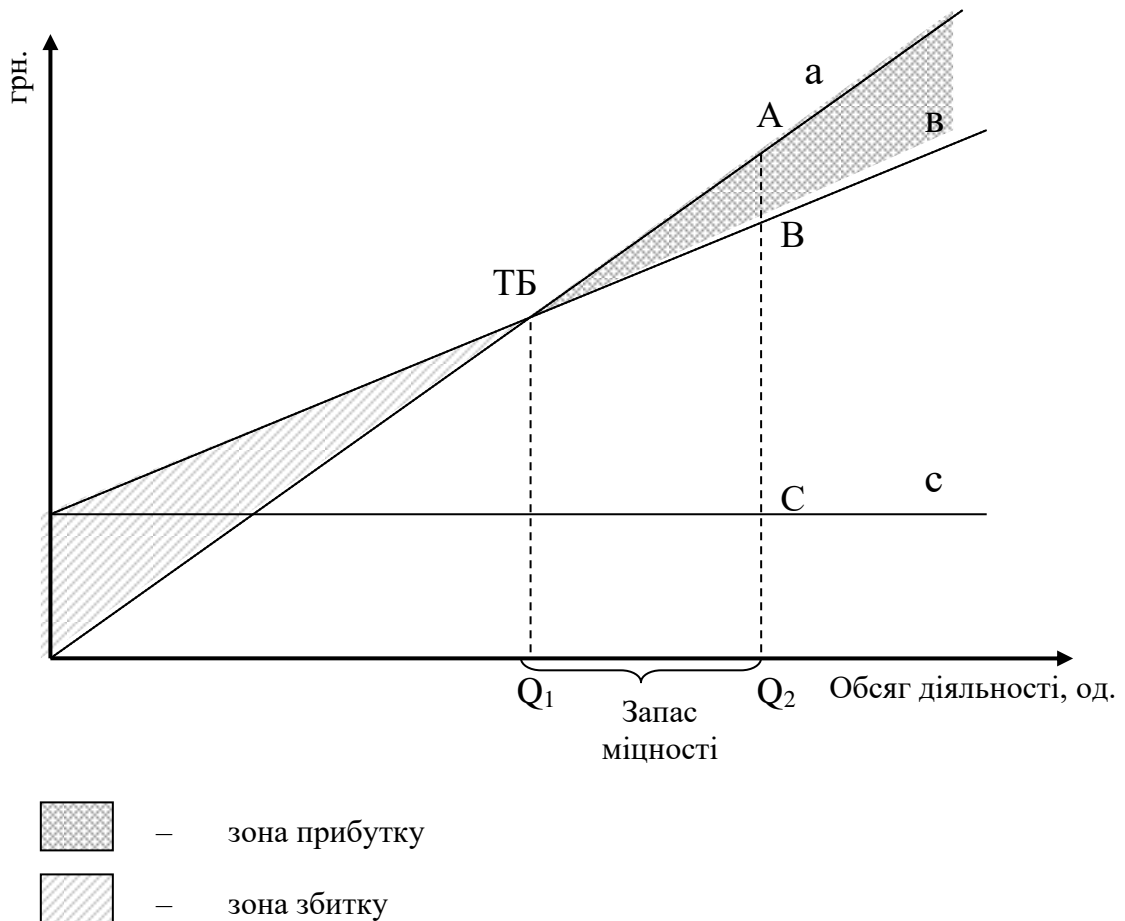
Маржинальний дохід – це різниця між виручкою і змінними витратами. Чистий прибуток дорівнює різниці між маржинальним доходом і постійними витратами.

Показник маржинального доходу допомагає управлінському персоналу вирішити, яку продукцію і надалі слід виготовляти, оскільки вона вносить свій вклад у формування прибутку підприємства, а від виробництва якої слід відмовитися. Цей показник може бути використаний для прийняття рішень щодо можливості зниження ціни на продукцію.

Маржинальний підхід часто застосовують для управління витратами та прийняття управлінських рішень щодо альтернативних варіантів дій. К. Друрі вивів важливе правило, яке полягає в тому, що

постійні витрати, які є спільними для декількох сегментів і розподіляються між ними традиційним способом пропорційно якій-небудь базі розподілу, не враховуються при прийнятті рішень.

Схематично сутність системи «директ-костинг» відображено на рис. 5.2.



де лінія а – дохід від реалізації; в – сукупні витрати; с – постійні витрати; ТБ – точка, нижче якої випуск продукції є збитковий (критична точка обсягу виробництва)

Рис. 5.2. Графік залежності прибутку та витрат від обсягу діяльності при системі обліку «директ-костинг»

Точка перетину ліній доходу від реалізації та сукупних витрат називається точкою беззбитковості. В даній точці величина сукупних витрат дорівнює величині доходу від реалізації. Обсяг реалізації в точці беззбитковості визначають у натуральних показниках (точка Q_1

на рис. 5.2) При реалізації обсягу продукції нижче точки Q_1 підприємство отримає збитки, вище даної точки – прибутки.

Окрім графічного методу, точку беззбитковості можна визначити і аналітичним. Для цього використовують формулу:

$$TB = \frac{ПВ}{Ц - ЗВ_0}, \quad (5.1)$$

де ПВ – постійні витрати; Ц – ціна реалізації одиниці продукції; $ЗВ_0$ – змінні витрати на одиницю продукції.

Якщо у чисельнику формули 5.1 до постійних витрат додати бажану величину прибутку, то можна розрахувати необхідний обсяг реалізації продукції для отримання бажаної величини прибутку.

Порівнюючи фактичний обсяг виробництва з точкою беззбитковості отримують величину запасу міцності. Як видно з рис. 5.2, запас міцності визначають як різницю між фактичним обсягом реалізації та обсягом реалізації в точці беззбитковості ($Q_2 - Q_1$).

Основним недоліком побудови вищенаведеного графіку є те, що в ньому збігаються обсяг виробництва та обсяг реалізації, що на практиці буває рідко через залишки готової продукції на складі. Також при побудові даного графіку виходять з припущення, що ціна реалізації продукції та змінні витрати на одиницю продукції є незмінними.

5.2. Система обліку і управління «абсорпшен-костинг» і її суть

Система обліку і управління «абсорпшен-костинг» (absorption costing) призначена для калькулювання собівартості з повним розподілом виробничих витрат та розмежуванням постійних виробничих витрат між реалізованою продукцією та її залишками на складі.

Ця система тісно пов'язана з системою обліку «директ-костинг»,

оскільки в обох постійні невиробничі витрати покриваються за рахунок прибутку.

Для прийняття поточних управлінських рішень, як правило, більш ефективним є «директ-костинг», а для стратегічного управління надають перевагу «абзорпшен-костингу».

При «абзорпшен-костингу» передбачається, що до виробничої собівартості включаються всі виробничі витрати незалежно від того, чи є вони постійними чи змінними.

При системі обліку «абзорпшен-костинг» не використовують поняття «маржинальний дохід», що призводить до аналітичних труднощів при обчисленні впливу на прибуток зміни обсягу реалізації. В даній системі застосовується поняття «валова маржа», яка визначається як різниця між виручкою від реалізації і виробничою заводською собівартістю, в яку включають прямі витрати (матеріали, заробітна плата тощо) та загальновиробничі витрати. Валова маржа може бути представлена загальною сумою або сумою, яка припадає на одиницю продукції.

Загальновиробничі витрати спочатку обліковуються у відповідних регістрах в цілому по підприємству та періодично сумуються (як правило, один раз на місяць). Далі такі витрати підлягають розподілу між видами продукції. В якості бази розподілу загальновиробничих витрат при системі обліку «абзорпшен-костинг» повинен бути обраний такий фактор, який в найбільшій мірі відповідає природі виникнення таких витрат. У світовій практиці за базу розподілу найчастіше використовують: фактичний час, відпрацьований робітниками, фактичний час, відпрацьований виробничим устаткуванням, заробітну плату робітників, натуральні одиниці випуску продукції, прямі витрати тощо.

Невиробничі витрати (адміністративні витрати і витрати на збут) при «абзорпшен-костинг» не розподіляються між видами продукції, а покриваються за рахунок прибутку (рис. 5.3).



Рис. 5.3. Формування чистого прибутку при системі обліку «абсорпшен-костинг»

Звіти про фінансові результати при різних системах обліку і управління різнитимуться.

Звіт про фінансові результати при системі «директ-костинг» матиме вигляд:

- 1) виручка від реалізації – 1000 \$;
- 2) змінні витрати:
 - а) виробничі – 360 \$;
 - б) комерційні – 100 \$;
 - в) адміністративні – 20 \$;
 Разом – 480 \$.
- 3) маржинальний дохід (п.1 – п.2) – 520 \$;

- 4) постійні витрати:
- а) виробничі – 100 \$;
 - б) комерційні – 20 \$;
 - в) адміністративні – 300 \$;
- Разом – 420 \$.

5) чистий прибуток (п.3 – п.4) – 100 \$.

Звіт про фінансові результати при системі «абзорпшен-костинг» матиме вигляд:

- 1) виручка – 1000 \$;
- 2) виробничі витрати на виготовлення продукції – 600 \$;
- 3) валова маржа (п.1 – п.2) – 400 \$;
- 4) адміністративні витрати і витрати на збут – 300 \$;
- 5) чистий прибуток – 100 \$.

Найважливішою особливістю системи обліку «абзорпшен-костинг» є те, що при цій системі не всі постійні виробничі витрати списуються за рахунок прибутку в момент їх виникнення, частина їх залишається не списаною і підлягає списанню в наступних звітних періодах, тобто проводиться так званий розрахунок витрат періоду на залишок не реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

На користь такого розподілу свідчить той факт, що постійна частина виробничих витрат пов'язана з виробництвом конкретних одиниць продукції, а не з господарською діяльністю підприємства в цілому. Тому залишки готової продукції повинні включати при їх оцінці компонент постійних виробничих витрат, необхідних для виробництва такої продукції. Не можна не включати до собівартості продукції витрати на амортизацію устаткування, опалювання й освітлення виробничих приміщень тощо. У зв'язку з цим постійну частину виробничих витрат потрібно відносити на готову продукцію, щоб отримати точну інформацію про її собівартість.

«Директ-костинг» і «абзорпшен-костинг» по-різному впливають на величину прибутку в умовах наявності залишків готової продукції,

оскільки величина операційного прибутку при першій системі обліку залежить від коливань обсягів реалізації, при другій – від коливань обсягів реалізації та виробництва. За таких умов при «абзорпшен-костингу» залишки готової продукції можуть суттєво впливати на прибуток підприємства. Тому точка беззбитковості (критична точка) не буде єдиною. Ряд комбінацій величини обсягу виробництва і обсягу реалізації може забезпечити отримання нульового прибутку. Формула для визначення точки беззбитковості при «абзорпшен-костингу» така ж, як і при «директ-костингу» (див. формулу 5.1), однак чисельник цієї формули повинен включати коефіцієнт розподілу постійних виробничих витрат, помножений на різницю між обсягом реалізованої і виготовленої продукції.

Виходячи з цього, точка беззбитковості суттєво залежить від обсягу продажів, обсягу виробництва і коефіцієнта розподілу постійних виробничих витрат та може відрізнятись від точки беззбитковості, визначеної за методом «директ-костинг».

Приклад. Припустимо, що на підприємстві за звітний період не було ні реалізації продукції, ні адміністративних витрат. Уся вироблена продукція залишилася в залишках. Тоді й уся сума постійних виробничих витрат буде віднесена на залишки готової продукції. Точка беззбитковості в даному випадку дорівнюватиме нульовій реалізації, тобто за системою обліку «абзорпшен-костинг» підприємство за відсутності реалізації не отримає ні прибутків, ні збитків. При використанні ж системи обліку «директ-костинг» така діяльність зумовить операційний збиток, рівний постійним витратам.

Отже, «абзорпшен-костинг» за допомогою зміни графіку виробництва дозволяє управлінському персоналу впливати на величину прибутку. Директ-костинг не дає таких можливостей.

Приклад розрахунку постійних витрат на залишок нереалізованої продукції:

1) постійні виробничі витрати – 2200 \$;

- 2) випуск продукції – 1100 од.;
- 3) обсяг реалізації – 1000 од.;
- 4) коефіцієнт розподілу постійних витрат – $2200/1100 = 2$ \$ за од.;
- 5) при «директ-костингу» в звітному періоді списуються 2200 \$; при «абсорпшен-костингу» в звітному періоді списуються 2000 \$ (1000×2).

5.3. Система обліку і управління «ABC-костинг» та її суть

Системи обліку «директ-костинг» і «абсорпшен-костинг», незважаючи на всі їхні переваги, не завжди обґрунтовано відображають собівартість виготовленої продукції. В першу чергу, не завжди обґрунтованим є використання цих систем на підприємствах, що мають значну частку постійних витрат. Тому в цьому випадку підприємству доцільно використовувати систему обліку «ABC-костинг». ABC є англійською аббревіатурою від Activity Based Costing і дослівно означає «калькулювання за видами діяльності».

Дана система обліку використовується підприємствами, які мають значну величину непрямих витрат поряд з багатомініклатурним виробництвом, стандартизований процес виготовлення продукції, чимало виробничих процесів.

На підприємствах «ABC-костинг» часто використовується не як метод обліку витрат, а як інструмент управління. Причому його можна застосовувати як в оперативному управлінні, так і в стратегічному.

«ABC-костинг» дає можливість розділити структурні підрозділи підприємства на більш важливі і на менш важливі та виявити ті проблемні ділянки діяльності, які призводять до отримання збитків. Ефективним напрямом управління витратами є зниження витрат шляхом скорочення діяльності, що не створює додану вартість, і вдосконалення діяльності, що її створює, тобто підвищує вартість продукції.

Прихильники «ABC-костинг» переконані, що будь-яка система управлінського обліку повинна бути поділена на дрібні процеси, на основі яких визначатиметься собівартість продукції. Впровадження системи ABC-костинг в практику роботи, на їх думку, забезпечить достовірне та обґрунтоване визначення собівартості кожного виду продукції, що значно підвищить об'єктивність оцінки їх рентабельності.

При цій системі обліку витрати поділяють на змінні та постійні. Однак всі постійні витрати також можуть бути змінними відносно деяких процесів, які пов'язані з факторами ділової активності. На основі цього тезису побудована система обліку «ABC-костинг» (рис. 5.4).

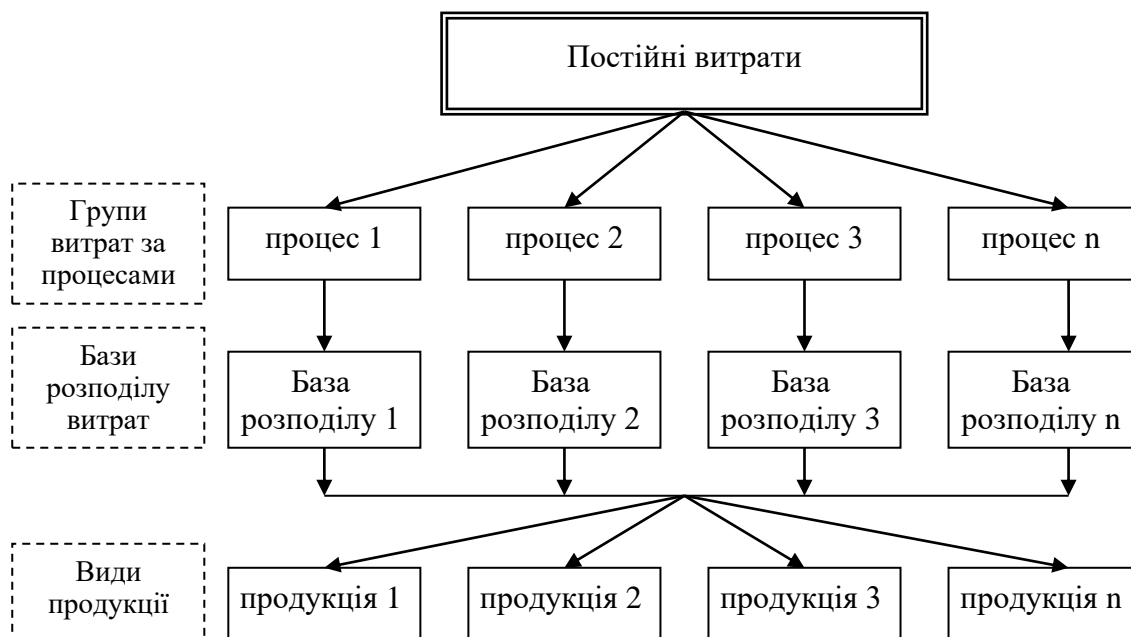


Рис. 5.4. Схема розподілу постійних витрат при системі обліку та управління «ABC-костинг»

Як видно з рис. 5.5, «ABC-костинг» вимагає значної деталізації і розуміння всіх процесів, які відбуваються в кожному підрозділі. При цьому він дозволяє вирішити питання щодо того, які процеси підприємство використовує для виробництва і для збуту продукції,

яка їх вартість і які саме витрати акумулюються в межах цих процесів. Тим самим забезпечується можливість оцінки ефективності витрат і визначення виправданих витрат, де корисний ефект (зростання фінансових результатів) перевищує величину витрат, та невиправданих витрат (збитків), де величина витрат більша, ніж корисний ефект від їх здійснення.

Загалом калькулювання собівартості продукції при системи обліку «АВС-костинг» проходить у такі етапи:

1) визначення та характеристика основних та допоміжних видів діяльності підприємства;

2) визначення чинників формування собівартості за конкретними видами діяльності;

3) створення центрів відповідальності за кожним видом діяльності. Поділ процесів, які відбуваються в середині кожного центру відповідальності на процеси, що створюють добавлену вартість, і процеси, які її не створюють;

4) перенесення витрат з видів діяльності на собівартість продукції. Для кожного виду витрат слід обирати окремий коефіцієнт розподілу.

Особлива форма функціонального аналізу витрат забезпечує більш точне розуміння витрат і відображає фінансовий стан підприємства краще, ніж інші системи обліку і управління.

Водночас «АВС-костинг» має ряд недоліків:

1) підприємство може отримати точну величину собівартості, але інколи задля цього витрачається надто багато зусиль;

2) придатна для використання, як правило, у масовому виробництві;

3) на практиці не завжди постійні витрати можна чітко пов'язати з конкретною операцією;

4) може бути не досить кваліфіковано проведений розподіл витрат за процесами та обрана база їх розподілу;

5) значно ускладнюється процес визначення собівартості;

б) отриманий результат, швидше за все, не забезпечить інформацією, до якого рівня можна знижувати ціну на продукт.

«АВС-костинг» може використовуватися поряд з іншими методами обліку витрат. Наприклад, собівартість продукції може визначатися на основі методу «абзорпшен-костинг», а постійні витрати розподілятися, виходячи з положень «АВС-костингу».

Кожна із систем обліку та управління має свої переваги та недоліки. Одні з них не подають інформації про повну собівартість продукції, інші вимагають для визначення собівартості багато зусиль та часу. Тому не можна беззастережно надавати перевагу лише одному методу, оскільки виробництво настільки багатогранне, що стандартний підхід до нього в управлінському обліку, неприпустимий. Жоден із методів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції не можна запроваджувати механічно, це має бути глибоко продуманий захід, обґрунтований урахуванням усіх особливостей функціонування підприємства (форма власності підприємства, галузь, в якій воно функціонує, асортимент продукції, обсяг виробництва тощо).

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Історія виникнення системи обліку і управління «директ-костинг».

2. Сутність системи обліку «директ-костинг», її переваги та недоліки.

3. Порядок формування маржинального доходу і чистого прибутку при системі обліку «директ-костинг».

4. Сутність системи обліку і управління «абзорпшен-костинг».

5. Порівняльна характеристика систем «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг».

6. Характеристика системи обліку і управління «АВС-костинг», її переваги та недоліки.

ТЕСТИ

1. Маржинальний дохід – це:

- 1) різниця між виручкою і постійними витратами;
- 2) різниця між виручкою і змінними витратами;
- 3) різниця між виручкою і витратами на збут;
- 4) різниця між виручкою і витратами.

2. Критична точка обсягу виробництва – це:

- 1) точка, нижче якої виробництво є збитковим;
- 2) точка, вище якої виробництво є збитковим;
- 3) оптимальний обсяг випуску продукції;
- 4) мінімальний обсяг випуску продукції.

3. В основу системи обліку «директ-костинг» покладена класифікація витрат в залежності:

- 1) від зміни обсягу виробництва;
- 2) від виду виробництва;
- 3) від часу виникнення;
- 4) від структури.

4. При системі обліку і управління «директ-костинг» в собівартість продукції включаються:

- 1) змінні витрати;
- 2) постійні витрати;
- 3) прямі і накладні витрат;
- 4) прямі витрати;

5. Постійні витрати при використанні «директ-костингу» – це витрати, які:

- 1) не залежать від зміни обсягів виробництва і покриваються за

рахунок фінансових результатів;

- 2) залежать від зміни обсягів виробництва і покриваються за рахунок фінансових результатів;
- 3) не залежать від зміни обсягів виробництва і включаються у собівартість продукції;
- 4) залежать від зміни обсягів виробництва і включаються у собівартість продукції.

6. Недоліками системи обліку і управління «ABC-костинг» є:

- 1) підприємство може отримати точну величину собівартості, але інколи задля цього витрачається надто багато зусиль;
- 2) придатна для використання, як правило, у масовому виробництві;
- 3) отриманий результат, швидше за все, не забезпечить інформацією, до якого рівня можна знижувати ціну на продукт;
- 4) все вищенаведене.

7. Валова маржа при системі обліку і управління «абзорпшен-костинг» визначається:

- 1) як різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами;
- 2) як різниця між виручкою від реалізації і постійними витратами;
- 3) як різниця між маржинальним доходом і собівартістю продукції;
- 4) як різниця між виручкою від реалізації і виробничою заводською собівартістю.

8. При системі обліку і управління «абзорпшен-костинг» використовують терміни:

- 1) валова маржа;
- 2) нормативна собівартість;
- 3) маржинальний дохід;
- 4) постійні і змінні витрати.

9. Система обліку і управління ... використовується підприємствами, які мають значну величину непрямих витрат поряд з багатомономенклатурним виробництвом, чимало виробничих процесів.

- 1) стандарт-кост;
- 2) АВС-костинг;
- 3) абсорпшен-костинг;
- 4) директ-костинг.

10. Визначте точку беззбитковості підприємства, якщо його постійні витрати становлять 208 тис. грн, маржинальний дохід на одиницю продукції складає 265 грн.

- 1) 55120 од.;
- 2) 57 од.;
- 3) 785 од.;
- 4) 1274 од.

11. Визначте точку беззбитковості підприємства, якщо його постійні витрати становлять 512 тис. грн, ціна продажу одиниці продукції – 950 грн, змінні витрати на одиницю продукції – 610 грн.

- 1) 1506 од.;
- 2) 539 од.;
- 3) 328 од.;
- 4) 664 од.

12. Визначте точку беззбитковості підприємства, якщо його постійні витрати становлять 298 тис. грн, ціна продажу одиниці продукції – 600 грн, змінні витрати на одиницю продукції – 305 грн.

- 1) 977 од.;

- 2) 497 од.;
- 3) 330 од.;
- 4) 1010 од.

13. В точці безбитковості маржинальний дохід...

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

14. Яка зі систем обліку і управління вимагає найбільше затрат часу для визначення собівартості продукції?

- 1) стандарт-кост;
- 2) АВС-костинг;
- 3) абсорпшен-костинг;
- 4) директ-костинг.

ТЕМА 6

СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

6.1. Система обліку і управління «Стандарт-кост» і її характеристика.

6.2. Нормативний метод обліку витрат.

6.1. Система обліку і управління «Стандарт-кост» і її характеристика

В основу системи обліку і управління системи «Стандарт-кост» (далі СК) покладені системи нормування праці Тейлора, Гілберта, Емерсона, які були започатковані в кінці XIX – на початку XX ст.

На сьогодні відсутня єдина точка зору відносно виникнення цієї системи. Більшість економістів вважають її основоположником американського економіста Ч. Гаррісона, який в своїх статтях, надрукованих в 1919 р. і пізніше, описав сутність даної системи.

Сутність її полягає в тому, що ще до початку процесу виробництва розробляються стандарти всіх видів витрат як в кількісному так і в вартісному виразі. Стандарти в кількісному виразі матеріальних витрат визначаються на основі інженерних розрахунків, даних контрольного запуску випуску продукції, даних про матеріальні витрати на виробництво аналогічної продукції за попередні звітні періоди.

Стандарт в вартісному виразі матеріальних витрат встановлюється на основі цін, які склалися на ринку на даний момент або ж цін на матеріальні цінності, що узгоджені з постачальниками. У вигляді стандартних цін на матеріали може виступати середня ціна на даний вид матеріалів за попередні звітні періоди.

Стандарти на оплату праці в кількісному виразі встановлюються на основі хронометражу робочого часу, фотографії робочого дня за

умови, що дану операцію у виробничому циклі виконує працівник відповідної кваліфікації.

Стандартні витрати на оплату праці в вартісному виразі визначаються множенням стандартних трудових затрат на відповідну тарифну ставку працівника, який може виконувати дану виробничу операцію.

Стандартні непрямі витрати здебільшого визначаються за допомогою так званої кошторисної ставки, множенням останньої на стандартні витрати на оплату праці або стандартні трудові витрати.

Для обліку матеріальних витрат при цій системі первинним документом є «Вимога». Цим документом оформляється відпуск матеріалів за стандартною кількістю і цінами. У випадку необхідності додаткового відпуску матеріалів він оформляється окремим первинним документом – Листком на відхилення. В ньому проставляється кількість додатково відпущених матеріалів, ціна, причина відхилення і винуватці. Листок на відхилення обов'язково підписує керівник підприємства, який одразу ж аналізує причини відхилень, виявляє їх винуватців і приймає оперативні управлінські рішення. Виявлене відхилення може обліковуватись на окремому рахунку. В випадку відсутності винних осіб воно списується на рахунок фактичної собівартості продукції або ж на рахунок фінансових результатів.

Основним первинним документом з обліку витрат на оплату праці при СК є робочі листки. Ними оформляється нарахування заробітної плати за виконання певних обсягів робіт в межах стандартів. Відхилення у витратах на оплату праці здебільшого теж відображається в цих листках разом із зазначенням винуватців і причин за відповідними кодами або в окремих листках на доплату, де відображаються вище названі відхилення і причини їх виникнення. Відхилення за витратами на оплату праці, аналогічно як і відхилення по матеріальних витратах, у разі відсутності винних осіб, списуються

на фактичну собівартість продукції або покриваються за рахунок фінансових результатів.

Облік непрямих витрат при СК здійснюється на основі даних так званих реєстрів початкових записів. На рахунок «Виробництво» відносяться непрямі витрати за стандартом, які визначаються множенням кошторисної ставки на стандартні витрати на оплату праці. За дебетом рахунка «Непрямі витрати» обліковуються фактичні непрямі витрати, які були у звітному періоді. В результаті даного порядку обліку можуть виникати відхилення на рахунок «Непрямі витрати», яке є відхиленням фактичних непрямих витрат від стандартних.

Розрізняють три способи обліку відхилень фактичних витрат від стандартних при СК:

- 1) часткова система;
- 2) одинарна система;
- 3) подвійна система.

При **частковій системі обліку відхилень фактичних витрат від стандартних** по дебету рахунка «Виробництво» обліковуються стандартні витрати, а по кредиту відображається списання фактичних витрат в частині готової продукції.

Відхилення є різницею між дебетовим і кредитовим оборотом за цим рахунком. Таке відхилення аналізується і, при відсутності винних осіб, списується в кінці звітнього періоду на зменшення фінансового результату.

При **одинарній системі обліку відхилень фактичних витрат від стандартних** відхилення визначається не на рахунку «Виробництво», а на рахунках «Матеріали», «Оплата праці» тощо. Тобто, при цій системі на рахунок «Виробництво» списують зазначені витрати за стандартами, а відхилення, виявлене на цих рахунках, списують після проведеного аналізу, при відсутності винних осіб, на рахунок «Фінансові результати».

При подвійній системі обліку відхилень фактичних витрат від стандартних витрати по рахунку «Виробництво» в регістрах синтетичного обліку відображають паралельно за стандартами і за фактичною собівартістю.

В результаті, в регістрах одразу ж визначають відхилення, яке аналізують. За відсутності винних осіб, в частині стандартних витрат списують на готову продукцію, а відхилення – на зменшення фінансового результату звітного періоду.

6.2. Нормативний метод обліку витрат

Необхідність підвищення ефективності господарювання на будь-якому етапі економічного розвитку країни зумовлює застосування нормативної системи управління як на рівні галузей економіки, так і в межах одного підприємства. Нормативний метод обліку витрат називають методом управління витратами. Основоположником цього методу вважається професор М. Х. Жебрак. В 1934 році вийшла його книга, в якій він описав сутність цієї системи. Хоча зустрічаються публікації, де сказано, що нормативний метод обліку витрат був впроваджений ще в 1930 році на Харківському заводі «Серп і молот». Багато вчених-економістів на сьогодні висловлюють думку про те, що нормативний метод був запозичений професором М. Х. Жебраком на зарубіжних підприємствах, які використовували систему «стандарт-кост».

Суть даного методу полягає в тому, що ще до початку виробництва визначаються нормативи всіх видів витрат на виготовлення продукцію, що планується випускати підприємством. На основі норм здійснюється планування, нормування, відпуск матеріалів у виробництво, складання внутрішньої звітності, калькулювання собівартості продукції, економічний аналіз і контроль господарської діяльності підприємства. Методи встановлення нормативів нагадують методику встановлення стандартів.

Найважливішою особливістю нормативного методу обліку витрат є облік витрат на виробництво за нормами, відхиленнями від норм і змін норм. Фактична собівартість при використанні цього методу визначається за формулою:

$$C_{\phi} = C_n \pm B_n \pm Z_n, \quad (6.1)$$

де C_{ϕ} – собівартість фактична; C_n – собівартість нормативна; B_n – відхилення від норм; Z_n – зміни норм.

Застосування нормативного методу обліку витрат зумовлює здійснення на підприємстві таких процедур:

- 1) планування витрат на основі норм, що забезпечують виконання виробничої програми;
- 2) документування витрачання різних ресурсів на основі норм і нормативів;
- 3) відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку на основі норм;
- 4) визначення відхилень.

Своєчасне виявлення відхилень лінійним персоналом підприємства забезпечує оперативне втручання в процес формування собівартості на кожному рівні управління.

Для інтеграції управлінського і фінансового обліку виробництва важливе значення має такий принцип нормативного методу, як принцип рівних нормативів. Відповідно до нього за рівнем норм, досягнутих на початок місяця, відображаються витрати в незавершеному виробництві на початок і кінець місяця, оцінюються брак, виробничі втрати, визначаються фактичні витрати на виробництво за місяць і розраховується нормативна собівартість продукції. Принцип рівних нормативів має важливе значення для порівняльного аналізу і дозволяє без додаткових перерахунків зіставляти багато економічних параметрів виробництва. Однак з точки зору управління і контролю за витратами на виробництво,

відхиленнями, дотриманням норм витрат, достовірністю визначення фактичної собівартості продукції, цей принцип призводить до негативних наслідків.

Основними елементами системи нормативного методу обліку витрат є:

1) нормування термінів виробництва продукції, її складу і якості. Даний елемент передбачає планування обсягу, терміну та номенклатури виробництва продукції як загалом по підприємству, так і в розрізі цехів основного виробництва. Виходячи з цього, здійснюється планування виробничих завдань кожної бригади;

2) нормативне обґрунтування потреби у витрачанні різних ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), а також засобів виробництва. Даний елемент системи припускає наявність єдиної нормативної бази для розрахунків забезпеченості матеріальними і трудовими ресурсами виробничих підрозділів. Він також забезпечує інформацією процес нормування термінів виробництва продукції, її складу і якості.

3) планування, облік і оцінка економічної ефективності на основі норм і нормативів.

Таким чином, нормативний метод обліку витрат передбачає попереднє визначення собівартості продукції на основі діючих на підприємстві на початок звітного періоду норм витрачання матеріалів, заробітної плати і інших витрат. У зв'язку з цим підприємство може здійснювати ефективний контроль за дотриманням норм витрат матеріалів, за відповідністю норм витрат і запасів матеріалів на початок періоду, нормами витрат на оплату праці тощо.

Нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції завдяки своєму універсальному характеру може бути запроваджений в усіх галузях економіки. Однак цей метод обліку найбільш доцільно використовувати в типових масових

виробництвах. В індивідуальному і дрібносерійному виробництвах його недоцільно застосовувати по тій причині, що дуже великі трудозатрати несе підприємство при розробці самих нормативів.

В будівництві нормативний метод знайшов широке використання в 70-х – 80-х рр. ХХ ст. на домобудівних комбінатах і в житловому будівництві.

При використанні цього методу протягом процесу будівництва будівельні матеріали, відпускаються виконавцям робіт, майстрам, бригадирам в межах нормативів на основі лімітно-забірних карт, в яких проставляється кількість даного виду матеріалів, яка може бути використана на будівництво даного об'єкту, і вартість даного виду матеріалів. У випадку необхідності наднормативного використання матеріалів, додатковий відпуск оформляють вимогою із червоною сигнальною полосою, в якій зазначають причини наднормативного використання матеріалу і винуватці. Адміністрація при здійсненні підпису в даному документі має можливість оперативно приймати управлінські рішення.

Документування витрат на оплату праці при цьому методі здійснювався у наряді або акордному наряді. Наднормативне нарахування заробітної плати працівника оформлялося листком на доплату із червоною полосою. В останньому вказують причини і винуватців відхилень від нормативів. Документом щодо обліку відхилень по витратах, пов'язаних з експлуатацією будівельної техніки є змінні або декадні рапорти із сигнальними полосами, в яких теж зазначають причини і винуватців відхилень за статтею «Експлуатація будівельних машин і механізмів».

При нормативному методі, на відміну від СК, є відокремлений облік змін норм. Причинами змін норм можуть бути поява нових матеріалів, обладнання, техніки, технологій тощо.

Зміни норм оформляються спеціальним повідомленням про зміни норм, яке проводиться до всіх структурних підрозділів.

Нормативний метод обліку витрат можна використовувати в будівельних організаціях, які здійснюють типове і масове будівництво і на сьогоднішній день. Інфляційні процеси, які були в II-й половині 80-х і I-й половині 90-х років не є суттєвими на сьогоднішній день. Отже, можна розробляти нормативи на тривалий період.

Основною нормативною базою в будівництві є Будівельні норми і правила (Бніп), Єдині районні одиничні розцінки (ЄРОР), державні будівельні норми (ДБН).

Галузеві особливості і специфіка виробництва впливають на вибір моделі нормативного обліку. В результаті аналізу порядку застосування даного методу на практиці можна виділити два варіанти організації нормативного обліку витрат. При першому варіанті фактичні витрати визначаються шляхом коригування нормативних витрат на відхилення від таких витрат. В даному випадку виходять з умови, що на рахунках бухгалтерського обліку рух матеріальних цінностей, а саме: сировини і матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції, оцінюють за нормативами. Усі виявлені відхилення при їх виникненні накопичуються і в кінці звітного періоду додають (віднімають) до нормативних витрат.

Такий варіант найбільш поширений в економічно розвинутих країнах. Проте він має суттєвий недолік. Протягом звітного періоду неможливо в достатній мірі достовірно визначити усі відхилення. Нормативна собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця розраховується як різниця між величиною нормативних витрат на виробництво і нормативною собівартістю готової продукції. В результаті усі невраховані протягом місяця або іншого звітного періоду відхилення осідають в залишках незавершеного виробництва.

При другому варіанті організації нормативного обліку ведеться паралельний облік фактичних і нормативних витрат. Він передбачає відображення витрат на виробництво за допомогою двох оцінок: за

фактичними витратами і нормативними витратами на фактичний обсяг продукції (робіт, послуг). Різниця між такими витратами складає величину відхилень від нормативних витрат. Як видно з вищенаведеного, такий варіант організації нормативного обліку вимагає повсякденного контролю за дотриманням норм основних витрат.

Відхилення від норм, виявлені протягом звітного періоду, повністю відносять на собівартість готової продукції, або розподіляють між нею і незавершеним виробництвом.

Нормативний метод обліку витрат відрізняється від системи обліку «стандарт-кост» такими ознаками:

1) при використанні СК до початку процесу виробництва визначаються стандарти витрат, а при нормативному методі – норми і нормативи;

2) при СК відсутній відокремлений облік змін стандартів, який використовується при нормативному методі;

3) при СК основна увага акцентується на відхиленнях від стандартів і основною формулою є:

$$B_c = c_\phi - c_c, \quad (6.2)$$

де C_ϕ – фактична собівартість; C_c – стандартна собівартість.

При нормативному методі основна увага приділяється визначенню фактичної собівартості;

4) використовуються різні первинні документи для обліку відхилень від норм і стандартів;

5) нормативний метод не передбачає використання багатоваріантності синтетичного обліку відхилень, як СК.

КОНТРОЛЬНІ ЗАВДАННЯ

1. Історія виникнення системи обліку й управління «стандарт-кост».
2. Характеристика системи обліку й управління «стандарт-кост».
3. Характеристика способів обліку відхилень фактичних витрат від стандартних при системі обліку і управління «стандарт-кост».
4. Історія виникнення нормативного методу обліку витрат.
5. Характеристика нормативного методу обліку витрат.
6. Відмінності між нормативним методом обліку витрат та системою обліку «стандарт-кост».

ТЕСТИ

1. Відокремлений облік змін норм передбачає:

- 1) позамовний метод;
- 2) попроцесний метод;
- 3) нормативний метод;
- 4) попередільний метод.

2. Відхилення від норм витрачання матеріалів оформляється:

- 1) Прибутковим ордером;
- 2) Накладною;
- 3) Вимогою;
- 4) Вимогою з сигнальною половою.

3. Зміна норм при нормативному методі оформляється:

- 1) Накладною;
- 2) Наказом;

- 3) Повідомленням;
- 4) Вимогою.

4. Система обліку і управління «стандарт-кост» передбачає:

- 1) відокремлений облік затрат за стандартами і відхилень від стандартів;
- 2) відокремлений облік затрат за стандартами, відхилень від стандартів і змін стандартів;
- 3) відокремлений облік затрат за стандартами і змін стандартів;
- 4) відокремлений облік затрат за стандартами.

5. В основу нормативного методу обліку затрат покладені:

- 1) система обліку і управління «директ-костінг»;
- 2) система обліку і управління «стандарт-кост»;
- 3) система обліку і управління «абсорпшен-костінг»;
- 4) системи обліку і управління «директ-костинг» і «стандарт-кост».

6. В основу системи обліку і управління «стандарт-кост» покладені:

- 1) системи нормування праці Тейлора, Гільберта та Емерсона;
- 2) нормативний метод обліку затрат;
- 3) позамовний метод обліку затрат;
- 4) простий метод обліку затрат.

7. Основоположником нормативного методу обліку затрат і управління вважають:

- 1) М. Х. Жебрака;
- 2) Ч. Гаррісона;
- 3) Д. М. Кларка;
- 4) М.Г. Чумаченка.

ТЕМА 7

АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

- 7.1. *Загальні критерії прийняття управлінських рішень та вимоги до них.*
- 7.2. *Інформація як основа прийняття управлінських рішень.*
- 7.3. *Концепція релевантності інформації для прийняття рішень.*
- 7.4. *Прийняття управлінських рішень у процесі постачання.*
- 7.5. *Прийняття управлінських рішень у процесі виробництва.*
- 7.6. *Прийняття рішень щодо інвестиційної діяльності.*

7.1. Загальні критерії прийняття управлінських рішень та вимоги до них

Основним моментом менеджменту є процес ухвалення управлінських рішень та управлінське рішення як результат цього процесу. Від управлінських рішень залежить і результат функціонування бізнесу, і його стратегічний розвиток, а тому для ухвалення таких рішень менеджери дотримуються системного підходу, використовують різноманітні методики та інструменти. Однак не існує єдиних методів ухвалення рішень для усіх ситуацій. Завжди виникає проблема вибору рішення серед альтернатив, що потребує численних інформаційних ресурсів для обґрунтування рішення та прогнозування його наслідків.

Управлінські рішення мають розгалужену класифікацію, проте важливим є їх поділ на оперативні, тактичні та стратегічні (рис. 7.1).

Оперативні – це рішення, які приймаються для успішного ведення справ на найнижчому рівні менеджменту.

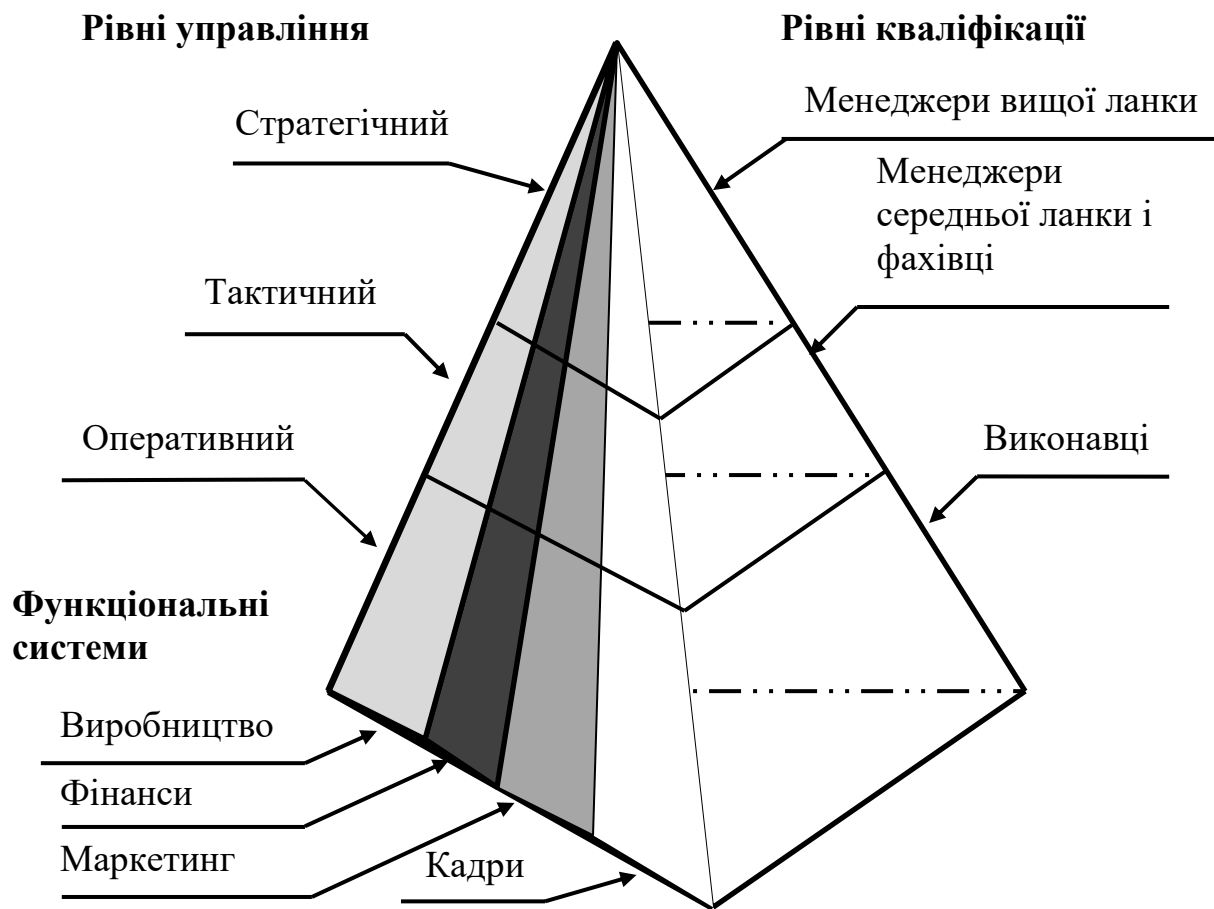


Рис. 7.1. Рівні прийняття управлінських рішень¹

Тактичні – це рішення, які приймаються для успішного ведення справ, найчастіше на середньому рівні менеджменту (наприклад виробничі рішення).

Стратегічні – це рішення, які стосуються політики діяльності бізнесу в цілому та приймаються на найвищому рівні менеджменту.

Процес прийняття рішень у сучасному менеджменті трактується як такий, що опирається на раціональну поведінку людини і включає логічні кроки, так звана «раціональна модель» або «синоптична модель». Це традиційні моделі, процес прийняття рішень за якими може варіюватися залежно від контексту та сфери застосування, але в цілому він включає кілька ключових етапів:

¹ Матвієнко О.В., Цивін М.Н. Основи менеджменту інформаційних систем: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. С.20

1. Виявлення та формулювання проблеми, щодо якої потрібно прийняти рішення. На цьому етапі визначається проблема, яка потребує рішення, або можливість, якою можна скористатися, включаючи збір інформації та дослідження контексту.

2. Визначення бажаного результату та цілей вирішення конкретної проблеми для розуміння того, чого саме потрібно досягти, і визначення критеріїв успіху. Цілі повинні бути конкретними, вимірюваними, досяжними, реалістичними та часово обмеженими (SMART), мають відображати бажані зміни або результати, яких ви хочете досягти, а також мають бути узгоджені з більшою місією, візією або стратегічними цілями бізнесу. Цілі мають бути достатньо гнучкими, щоб адаптуватися до змін умов або нової інформації, яка може з'явитися під час реалізації рішення.

3. Визначення можливих варіантів розвитку подій та альтернатив з урахуванням усіх можливих факторів впливу, наявних ресурсів та обмежень, зокрема часу, бюджету, персоналу тощо, а також потреб зацікавлених сторін. Розглядаються різні варіанти дій або рішень, які можуть бути використані для вирішення проблеми або використання можливості.

4. Аналіз наявної інформації та оцінка альтернатив відбувається шляхом порівняння усіх можливих варіантів вирішення проблеми з цілями. Альтернативи оцінюються на основі їх потенційних наслідків, ризиків, переваг та недоліків. Це може включати аналіз витрат та вигод, оцінку ризиків, прогнозування наслідків тощо.

5. Вибір однієї з альтернатив та прийняття рішення з усіх можливих альтернатив на основі оцінки.

6. Реалізація рішення через планування, розподіл ресурсів, делегування завдань, комунікацію із зацікавленими сторонами тощо та його оцінка після реалізації. Встановлення контрольних пунктів та періодична оцінка прогресу допомагає тримати процес під контролем та забезпечувати досягнення поставленої цілі.

Вищеназвані етапи можуть перетинатися або змінюватися залежно від специфіки ситуації або підприємства. Важливо підкреслити, що ефективний процес прийняття рішень часто включає ітерації, зворотний зв'язок і гнучкість для адаптації до змінених обставин. На основі цього можна описати кроки, які характеризують процес прийняття рішення.

1. Перед прийняттям рішення важливо детально зрозуміти саму проблему. Іноді ситуація, що вимагає рішення, може бути очевидною. Наприклад, коли компанія отримує спеціальне замовлення на продукт за зниженою ціною, вибір між прийняттям та відхиленням замовлення є ясним. Однак частіше ситуації не такі прямолінійні. Розглянемо ситуацію, коли попит на найбільш популярний продукт компанії знижується. Що спричиняє таку проблему? Це може бути через зростаючу конкуренцію, падіння якості продукції або появу на ринку нових альтернативних продуктів. Визначення сутності проблеми в конкретних і чітких термінах є критично важливим перед прийняттям будь-якого рішення. Це вимагає значних управлінських навичок, адже правильно ідентифікована проблема значно полегшує процес її вирішення.

2. Після ідентифікації проблеми потрібні критерії прийняття рішення. Критеріями можуть бути такі цілі, як: збільшення прибутку, розширення частки ринку, скорочення витрат або підвищення якості виготовленої продукції чи надання послуг. Часто цілі можуть бути взаємно конфліктними. Зокрема, у ситуації, де необхідно мінімізувати виробничі витрати, зберігаючи при цьому високу якість продукції, може бути вибрано один критерій для прийняття рішення, наприклад мінімізацію витрат. Водночас інша ціль, наприклад підтримання якості на певному рівні, виступає у ролі обмеження. У такому випадку можна говорити про оптимізацію витрат за певних попередньо встановлених умов.

3. Визначення альтернативних варіантів прийняття рішення передбачає вибір між кількома можливостями. Наприклад, у разі виходу з ладу комп'ютера існують певні варіанти дій: відремонтувати його, замінити на новий, взяти в оренду інший. Кожна з таких альтернатив передбачає певні витрати та очікувані результати, наприклад ремонт може виявитися більш витратним, ніж придбання нового обладнання, або якість роботи за нового обладнання буде значно вищою. Визначення всіх можливих альтернатив є важливим елементом у процесі прийняття рішень.

4. Розробка моделі для прийняття управлінського рішення полягає у створенні концептуального, спрощеного відображення ситуації вибору. У цій моделі відсікаються неважливі деталі, акцентується увага на ключових аспектах проблеми. Така модель рішення інтегрує основні компоненти, описані раніше: визначення критеріїв, урахування обмежень та вивчення можливих альтернатив.

5. Визначення та збір даних, які є релевантними для прийняття рішень.

6. Після створення моделі рішення та збору необхідних даних настає момент, коли керівник повинен обрати один із варіантів рішення.

7. Зворотний зв'язок, який полягає в оцінці ефективності рішення. Після реалізації обраного рішення його результати підлягають аналізу, що дає змогу вдосконалити процес прийняття рішень у майбутньому.

Описана модель прийняття рішення є раціональною і характерна для західних стилів менеджменту, проте не враховує того факту, що при прийнятті будь-якого рішення неможливо гарантувати раціональність поведінки індивідів, адже часто люди є ірраціональними у своєму виборі. Для врахування такого фактора розробляють «Трикутник прийняття рішень», який включає в себе досвід, логіку, інтуїцію (табл.7.1).

Елементи «Трикутника прийняття рішень»

Елемент	Опис
Досвід	Знання та розуміння, набуті через безпосередню участь або спостереження. Включає в себе навички, уроки та перевірені підходи.
Логіка	Раціональний аналіз та систематичне обміркування фактів. Використовується для структурування інформації та обґрунтування висновків.
Інтуїція	Здатність розуміти або відчувати щось інтуїтивно, без свідомого раціонального обміркування. Часто базується на несвідомих висновках.

Кожен з цих елементів має свою унікальну роль та важливість. Досвід означає знання та розуміння, набуті через пряме спостереження або участь у певних подіях чи діяльності протягом тривалого часу. Він поєднує навички, засвоєні уроки та підходи, які були ефективними в минулому. Досвід допомагає ідентифікувати подібні ситуації та використовувати перевірені рішення.

Логіка передбачає раціональний аналіз та систематичне обміркування фактів та відносин між ними. Це допомагає структурувати інформацію, робити обґрунтовані висновки та прогнозувати наслідки різних варіантів рішень. Логіка є важливим інструментом для перевірки припущень та виявлення помилкових міркувань.

Інтуїція означає здатність розуміти чи відчувати щось безпосередньо без необхідності свідомого раціонального міркування. Це спонтанне «шосте відчуття», яке часто базується на несвідомих підсумках та почуттях. Інтуїція може бути особливо корисною у ситуаціях, де інформація неповна або надто складна для вичерпного логічного аналізу.

У поєднанні ці три елементи утворюють сильний фундамент для ефективного прийняття рішень. Досвід надає знання та контекст,

логіка забезпечує раціональність та послідовність, а інтуїція дозволяє враховувати неочевидні аспекти та гнучко реагувати на обставини, що швидко змінюються. Використання цих трьох компонентів дозволяє досягти збалансованих та всебічно обдуманих рішень.

Професор Л. Нападовська розглядає моделі прийняття управлінських рішень через таких два підходи: повну раціональність та повну ірраціональність (табл. 7.2)².

Таблиця 7.2

Вибір критеріїв прийняття управлінських рішень³

Визначальні фактори	Підхід	Застосовувані критерії прийняття управлінських рішень
<p><i>Зовнішнє середовище:</i> науково-технічні фактори, економічні фактори, природні фактори, юридичні фактори</p> <p><i>Внутрішнє середовище:</i> витрати, терміни.</p> <p><i>Завдання:</i> терміни, витрати, вигоди.</p>	Цілком раціональний	Кількісні (максимізація прибутку акціонерної вартості фірми й ін.)
<p><i>Зовнішнє середовище:</i> фактори культурного оточення, демографічні фактори, політичні фактори і т.п.</p> <p><i>Внутрішнє середовище:</i> корпоративна культура (норми, цінності), ієрархія і повноваження в організації, особистісні характеристики, організаційна структура і т. п.</p> <p><i>Завдання:</i> учасники, баланс сил, баланс інтересів тощо.</p>	Цілком ірраціональний	Якісні (завоювання престижу фірми, інтереси груп усередині фірми, задоволення амбіцій керівника й ін.)

² ¹Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. К: Книга, 2004. С. 365-366.

³ Там же

Для розробки системи критеріїв прийняття управлінських рішень управлінцю необхідно враховувати різні фактори.

Ось кілька ключових критеріїв, на які варто звернути увагу:

- повна оцінка економічних наслідків рішення в короткому і тривалому періодах, враховуючи цілі підприємства;
- відповідність системи цілей підприємства і відсутність суперечностей між ними; здатність до аналізу в умовах невизначеності, оскільки ринкові умови можуть змінюватися;
- об'єктивність та доступність вихідних даних для прийняття рішення; універсальність системи критеріїв для врахування різних видів діяльності підприємства; гнучкість системи, яка повинна бути здатною враховувати зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;
- врахування особливостей задачі та відповідність корпоративній культурі підприємства; зрозумілість і зручність у використанні системи критеріїв; можливість вимірювання та об'єктивність критеріїв;
- орієнтація на перспективу та можливість передбачення майбутніх подій.

Під час розробки такої системи перед управлінцями можуть поставити такі проблеми, як: використання легко вимірюваних показників при ігноруванні складних або важко вимірюваних, переважання короткострокових факторів над довгостроковими, складність розробки системи, що враховує зміни важливості різних видів діяльності підприємства.

Прийняття рішень є складним завданням, оскільки зазвичай існує багато альтернатив та великий обсяг даних, і необхідно визначити, які дані є суттєвими. У процесі прийняття управлінських рішень керівники використовують якісні і кількісні критерії. Якісні критерії враховують специфіку конкретної ситуації, тоді як кількісні є більш універсальними і можуть використовуватися для різних

завдань. Усі рішення передбачають вибір принаймні з двох альтернатив. Під час процесу прийняття рішення важливо порівнювати витрати та користь однієї альтернативи з іншими.

7.2. Інформація як основа прийняття управлінських рішень

Інформація відіграє ключову роль у прийнятті рішень, оскільки вона забезпечує обґрунтовану основу для рішень. Інформація є підставою для аналізу та планування, адже надійні дані дозволяють організаціям аналізувати поточні ситуації, прогнозувати майбутні тенденції та планувати відповідно до цього. Об'єктивна інформація знижує ризик прийняття рішень на основі інтуїції чи неповної інформації. Це особливо важливо в управлінні фінансами, де рішення можуть мати значні фінансові наслідки. Інформація допомагає виявити сфери ділянки для поліпшення ефективності та продуктивності, що може сприяти зниженню витрат та підвищенню прибутковості, а також дає можливість порівнювати фактичні результати з плановими показниками, виявляти відхилення та вживати коригувальних дій.

Загалом важливість інформації в управлінському обліку і прийнятті рішень не можна недооцінювати. Вона дозволяє управлінцям робити обґрунтовані та ефективні рішення, що підтримують стійке зростання та успіх організації.

Управлінський облік як наука і практична діяльність володіє низкою інструментів та методів для формування варіантів управлінських рішень (альтернатив) та їх аналізу. Залежно від видів використовуваної інформації виділяють дві категорії прийняття управлінських рішень:

– програмовані – рішення, для прийняття яких використовують фінансову та нефінансову інформацію та показники з порівняно низьким рівнем невизначеності. До них відносять рішення, що

приймаються з певною періодичністю та мають вплив на незначний часовий проміжок;

– непрограмовані – це особливі, найчастіше стратегічні, рішення, що потребують значного обсягу фінансових показників та нефінансової інформації, яка має певний ризик невизначеності або невиявленої кількості значних факторів впливу, а також ризик використання дезінформації. Управлінський облік як система моніторингу, збору та обробки інформації покликаний формувати для менеджменту варіанти прийняття управлінських рішень та моделювати ситуації за умов різнопланових варіантів з урахуванням оптимальної кількості чинників. Інформація, яку згенеровано в управлінському обліку, пропонує до розгляду різні фінансові інструменти для моделювання стратегічних, тактичних та оперативних альтернатив прийняття рішень.

Методика управлінського обліку дозволяє різнопланове відображення економічної реальності і врахування множини чинників впливу на неї, як фінансових, так і нефінансових.

Інформація, яка створюється в управлінському обліку, повинна бути доречна, достовірна, дохідлива і зрозуміла її користувачам, а також відповідати вимогам щодо об'єктивності, достовірності, повноти та ін. (рис.7.2).

В управлінському обліку існують часті протиріччя між цими характеристиками, наприклад між повнотою та економічністю, своєчасністю та зрозумілістю, співставністю і надійністю.

У процесі створення інформації в управлінському обліку важливим є принцип економічності, а саме – вартості інформації та її корисності. Це важливе завдання професійного бухгалтера. Вартість створення інформації може бути очевидна та прихована. Приховані витрати на створення інформації можуть бути значними, враховуючи такі складові, як: час, обробка нерелевантних масивів даних, врахування нефінансової інформації сумнівної якості.



Рис. 7.2. Характеристики інформації ⁴

Існує також ризик неврахування важливих чинників, обмеженість певних умов та неврахування ризиків, створення ілюзії достовірності інформаційний шум, дезінформація тощо. Інформація повинна перевірятися за критерієм витрати/вигоди завжди, оскільки

⁴ Матвієнко О.В., Цивін М.Н. Інформаційний менеджмент: опорний конспект лекцій у схемах і таблицях. К.: Видавничий Дім «Слово», 2007. С.29

важливо визначити величину, коли витрати на отримання додаткової інформації перевищуватимуть вигоди від її використання (рис. 7.3).

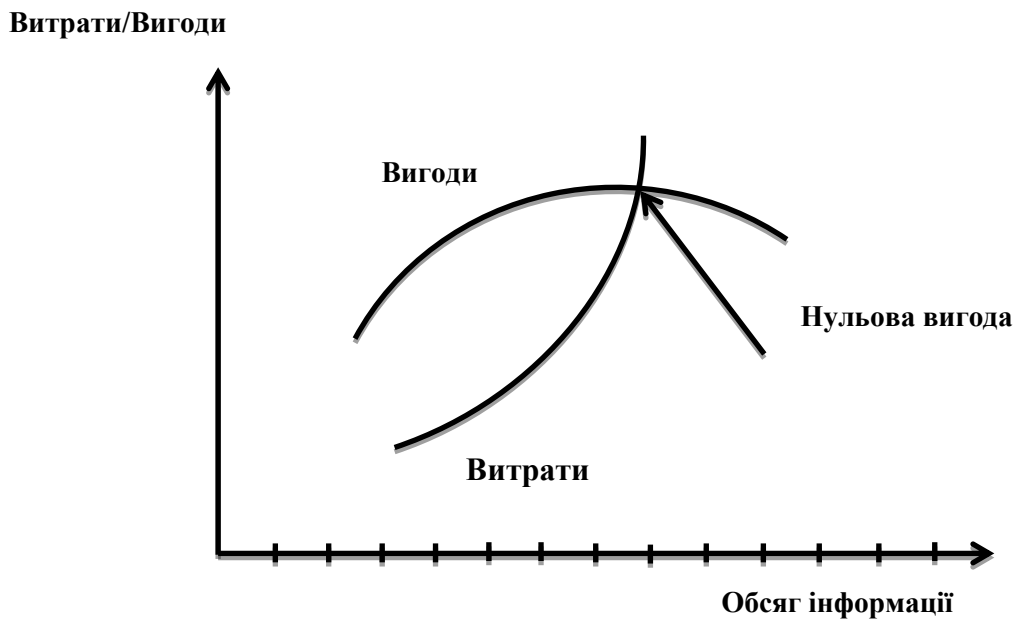


Рис. 7.3. Витрати на створення та вигоди від її отримання

Достовірно встановити величину витрат на створення інформації складно, а вигоди від використання інформації – ще важче. Для цього потрібно використовувати складні економіко-математичні обчислення. У процесі вивчення нашого курсу важливо зрозуміти, що при створенні інформації потрібно звертати увагу на рівень залученості менеджменту у використанні інформаційних ресурсів та мати розуміння того, як розвивалася б ситуація за умов відсутності/врахування тих чи інших даних.

Звісно, використання достовірної інформації є важливим, але вимога абсолютної точності, особливо при прогнозуванні майбутніх подій, може призвести до значного зростання витрат на збір інформації, зокрема на закупівлю масивів даних, залучення експертів або придбання дорогих аналітичних програм. Для уникнення цих ситуацій важливо розуміти критерії релевантності інформації під час прийняття управлінських рішень.

Управлінський бухгалтер відіграє все більш важливу роль у прийнятті рішень, стає повноправним членом міжфункціональних управлінських команд, які приймають рішення у різних сферах, включаючи виробництво, маркетинг, фінанси тощо (рис.7.4). Усі менеджери та команди управління потребують інформації, яка стосується їхніх рішень. У цьому контексті управлінські бухгалтери відіграють ключову роль у наданні відповідної інформації та повинні ретельно розуміти рішення, з якими стикаються керівники всієї організації.

Рішення, пов'язані з фінансовими показниками, часто узагальнюють у вартісних вимірниках, де критерії включають максимізацію «прибутку» або мінімізацію «витрат». Однак при прийнятті остаточних рішень менеджери часто враховують «якісні характеристики» альтернатив, які не можна точно виразити числами. Тому в управлінському обліку використовують:

- кількісні / вартісні показники;
- якісні показники.

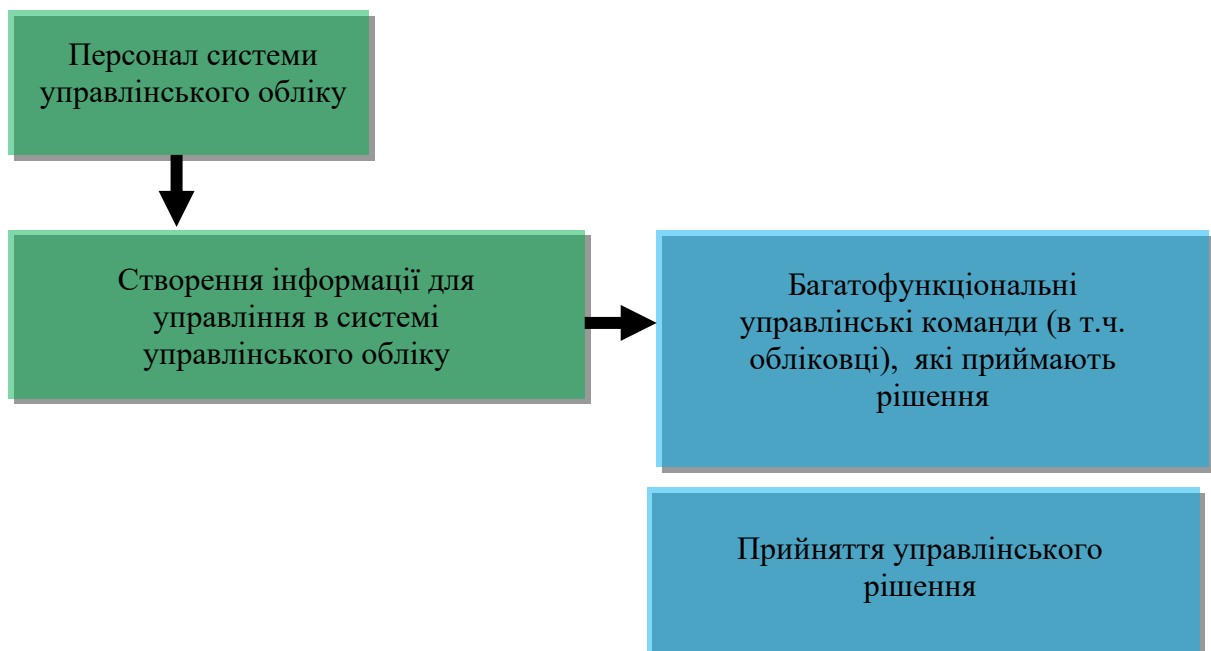


Рис. 7.4. Роль інформації, створеної в управлінському обліку, для прийняття рішень⁵

⁵ Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment by Ronald Hilton and David Platt

Для прикладу, компанія «Глобальні Технології» керує кількома центрами розробки технологій у різних містах, де розробляються нові продукти та технології. Ситуація складається так, що керівництво розглядає можливість припинення роботи одного такого центру розробки. Аналіз показує, що для досягнення максимального «прибутку» найкраще припинити роботу «Інновцентр Дніпро». Проте менеджери також враховують якісні характеристики, зокрема вплив на працівників та інноваційні можливості для компанії. Оцінка кількісних та якісних аспектів прийняття рішень є важливою складовою управління і враховує вміння, досвід, судження та етичні стандарти менеджерів (рис. 7.5).

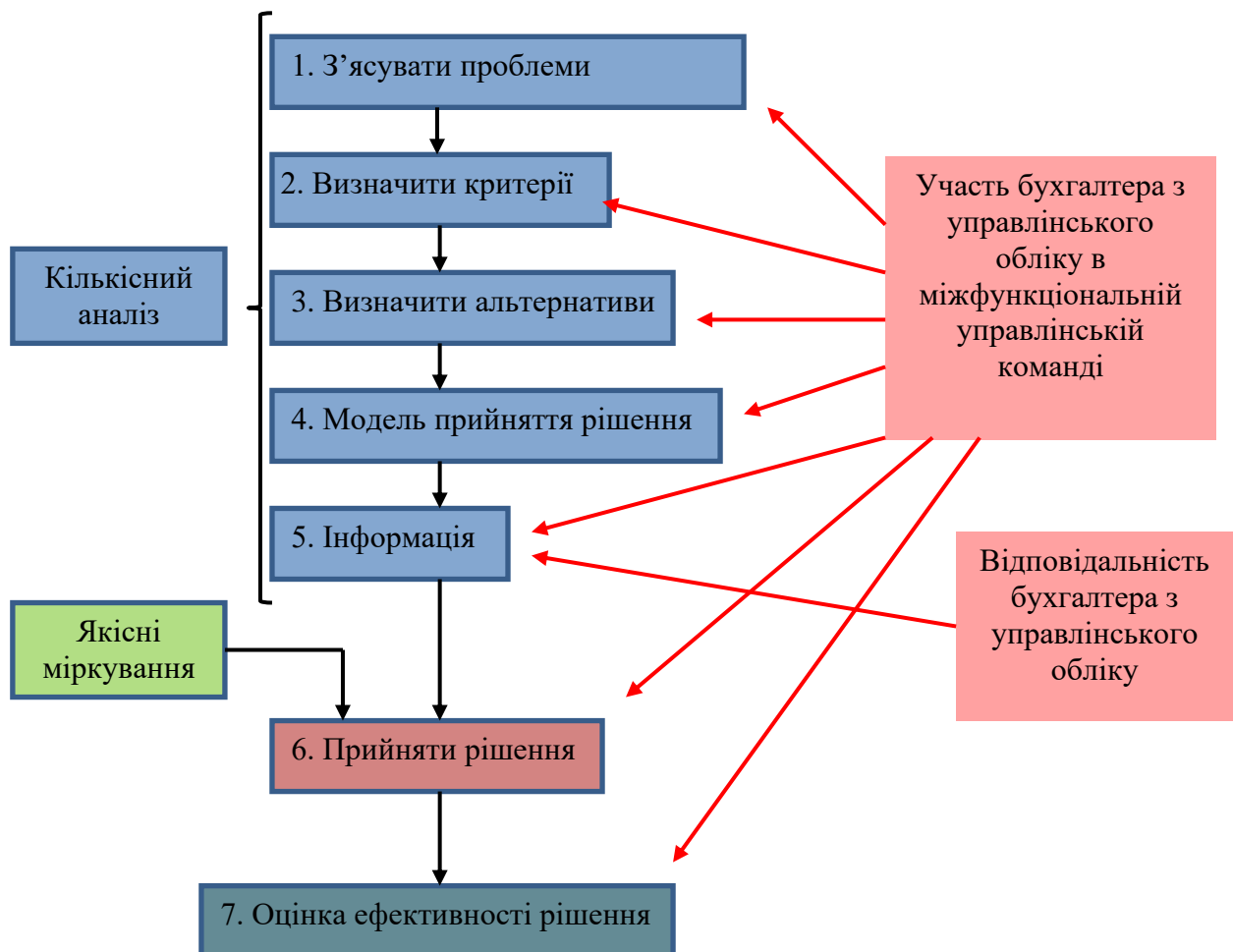


Рис. 7.5. Оцінка кількісних та якісних аспектів у процесі прийняття рішень⁶

⁶ Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment by Ronald Hilton and David Platt

Однією з важливих характеристик інформації, створеної у системі управлінського обліку, є своєчасність, що визначає значущість інформації. Інформація, яка є актуальною і точною, стає корисною тільки в тому випадку, коли вона доступна вчасно для прийняття рішень. Таким чином, своєчасність виступає важливим критерієм визначення цінності інформації. Іноді виникають ситуації, коли необхідно зробити компроміс між точністю та своєчасністю інформації. Більш точна інформація може вимагати більше часу для підготовки, тому з поглибленням точності інформації своєчасність може постраждати і навпаки. Для прикладу, компанія може проводити тестовий маркетинг потенційного нового продукту в певному місті. Чим довше триває програма тестового маркетингу, тим точніше буде зібрана маркетингова інформація. Проте довгий час очікування точного звіту може призвести до надто великого затримання рішення керівництва щодо впровадження нового продукту.

Як оцінити прийняття управлінського рішення з позиції ефективності, якщо оцінювати тільки фінансову сторону? Може виникнути ситуація, коли краще втратити якусь частку доходу або підвищити свої витрати замість того, щоб розірвати зв'язки з постачальником надійним. Таким чином, головне завдання управлінського обліку в процесі прийняття рішень включає два аспекти:

- визначення актуальної інформації для кожного конкретного процесу прийняття рішень;

- створення достовірної та своєчасної інформації з урахуванням балансу між цими, часто суперечливими, критеріями.

Система управлінського обліку – це система створення інформації, яка використовує не лише єдиний грошовий вимірник і не лише фінансові показники, а також нефінансові показники, якісні і прогнозні величини.

7.3. Концепція релевантності інформації для прийняття рішень

Прийняття рішень є складним завданням, оскільки часто існує багато альтернатив і великий обсяг даних, і лише деякі з цих даних можуть бути суттєвими. В цьому контексті треба зрозуміти, що таке релевантність і яка інформація може вважатися релевантною або нерелевантною. Релевантність або нерелевантність інформації можна оцінити лише з позиції прийняття управлінського рішення та його контексту, оскільки одна і та ж інформація може бути релевантною для прийняття одного управлінського рішення та нерелевантною для прийняття іншого управлінського рішення або прийняття управлінського рішення іншою особою.

Релевантна інформація – це інформація, використання якої може вплинути на прийняття рішення.

Нерелевантна інформація – це така інформація, використання якої не може вплинути на те чи інше управлінське рішення.

Релевантність інформації дуже часто асоціюється із витратами підприємства (постійними і змінними; минулими, теперішніми і майбутніми) та доходами. Витрати і доходи, величина яких залежить від рішення, яке приймається певною посадовою особою, називаються **релевантними (relevant cost/revenues)**. **Нелеревантними** слід вважати витрати і доходи, величина яких не залежить від того, яке саме управлінське рішення буде прийнято (рис. 7.6).

Релевантність інформації для прийняття рішень можна визначити за критерієм впливу на майбутнє. Щоб інформація була релевантною для рішення, вона повинна містити об'єктивні дані про майбутню подію, пов'язану з витратами або користю. Витрати, понесені в минулому, не зміняться, незалежно від рішення керівництва, і вони є неактуальними для прийняття рішення (нерелевантними).

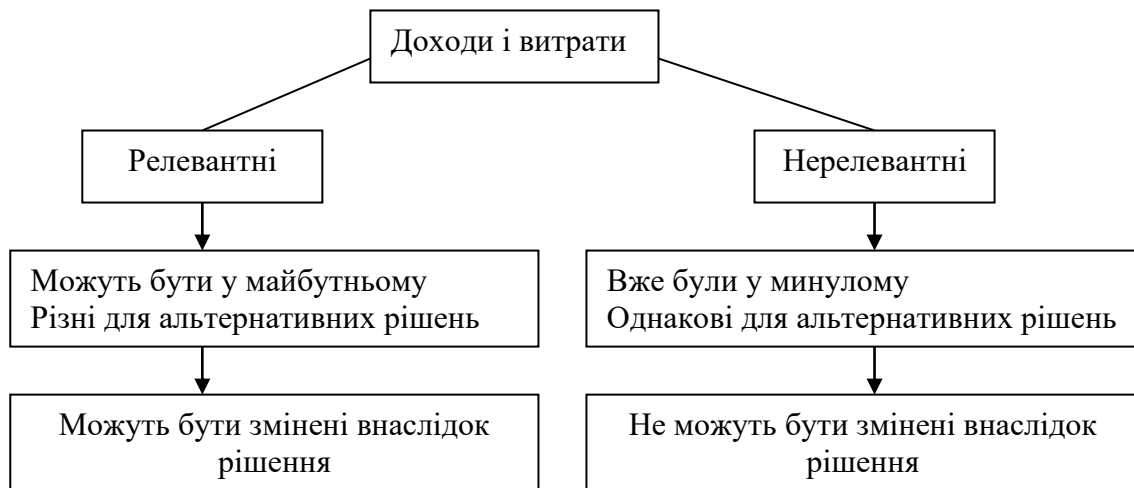


Рис.7.6. Характеристика релевантних і нерелевантних доходів та витрат⁷

Релевантна інформація повинна включати витрати та користь, які будуть отримані в майбутньому, проте прогнози обліковця щодо цих витрат і користі часто базуються на даних з минулого.

Коли менеджер обирає рішення серед багатьох альтернатив, він розглядає усі витрати і доходи, які залежатимуть від прийняття конкретного рішення. Але є ще категорія витрат, які здійснено в минулому на придбання ресурсів, і прийняття рішення не може вплинути на їх величину. Такі витрати називають **незворотними витратами (sunk costs)** і, оскільки вони не беруться до уваги при прийнятті рішення, їх також вважають нерелевантними.

Розглянемо ситуацію, яка умовно змодельована. Припустимо, компанія «Львівські Механізми» придбала новий токарний верстат за 360 тис. грн у фірми «Київські Системи» 1 січня 2023 року, заплативши 60 тис. грн готівкою, а решту 300 тис. грн фінансувала за допомогою банківського кредиту.

Позика буде погашатися місячними виплатами у розмірі 10,4 тис. грн протягом наступних 36 місяців. 27 березня 2023 року торговий представник іншого постачальника токарних верстатів

⁷ Давидович, І. Є. Контролінг : навч. посіб. / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 552 с.

звернувся до «Львівських Механізмів» з пропозицією придбати новий верстат, який нещодавно був введений на ринок.

Компанія «Одеські Технології», постачальник нового верстата, запропонувала спеціальні фінансові умови. Вона погодилася виплатити суму в 100 тис. грн за старий верстат, придбаний у «Київських Систем», вважаючи її першим внеском, необхідним для придбання нового верстата в «Одеських Технологій». Окрім цього, «Львівські Механізми» мають виплачувати щомісяця по 12 тис. грн протягом наступних 35 місяців.

Нова модель верстата базувалася на інноваційних комп'ютерних чипах, які дозволяють зменшити витрати праці, необхідні для керування верстатом. «Львівські Механізми» оцінили, що прямі витрати на оплату праці зменшилися б у середньому на 8,8 тис. грн на місяць, якби вони купили новий верстат у «Одеських Технологій». Крім того, використання нового верстата сприяло скороченню витрат на технічне обслуговування на 1,6 тис. грн на місяць, оскільки в ньому менше рухомих деталей, ніж у наявному верстаті. Більш висока надійність верстата дозволила б «Львівським Механізмам» знизити витрати, пов'язані з відходами виробництва, на 2,0 тис. грн на місяць. Чи має компанія «Львівські Механізми» позбутися верстата «Київських Систем», який вона купила 1 березня, і придбати новий верстат у «Одеських Технологій»? Які витрати є релевантними, тобто стосуються цього рішення?

Аналіз релевантних витрат

Якщо «Львівські Механізми» придбають новий верстат у «Одеських Технологій», вони все ще мають здійснювати щомісячні виплати «Київським Системам» у розмірі 10,4 тис. грн згідно з зобов'язанням від 1 березня 2024 року. Отже, сума у 60 тис. грн, яку «Львівські Механізми» заплатили готівкою за верстат («Київські Системи»), і сума у 10,4 тис. грн, яку вони зобов'язані виплачувати

щомісячно протягом наступних 36 місяців, є невідшкодованими витратами.

Перший внесок у 100 тис. грн і 35 щомісячних виплат по 12 тис. грн є релевантними витратами, оскільки вони залежать від рішення щодо заміни обладнання. Очікувана щомісячна економія на витратах на оплату праці у розмірі 8,8 тис. грн, на матеріальних витратах у 2000 грн і на витратах на технічне обслуговування у 1600 грн є релевантною. Виручка у розмірі 100 тис. грн., очікувана від продажу старого верстата, також релевантна, оскільки від старого верстата позбудуться лише у випадку, якщо ухвалять рішення придбати новий верстат.

Формуючи варіанти прийняття рішень, потрібно звертати увагу на те, що є невідворотні витрати і вони не можуть враховуватися у процесі ухвалення рішення. Професійне судження бухгалтера стає основою ідентифікації витрат за усіма альтернативами, оцінки ризиків та втраченої вигоди за умови прийняття неефективного рішення.

Таблиця 7.3

Аналіз релевантних та нерелевантних витрат при прийнятті рішення щодо придбання нового обладнання⁸

Нерелевантні витрати		Релевантні витрати	
<i>Невідворотні витрати</i> – затрати уже здійснені і вони не можуть змінитися у результаті прийняття нового рішення			
Виплата готівкових коштів за станок	60 000	Перший внесок за нове обладнання	100 000
		Щомісячні виплати за новий станок (35 місяців)	12 000

⁸ Management Accounting. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young. 3rd Edition. Prentice Hall. Upper Saddle River, NJ 07458. 2005. 878 p.

Продовження табл. 7.3

Виплата щомісячних платежів (36 місяців)	10 400	Релевантні доходи	
		Реалізація старого станка	100 000
		Економія на оплаті праці	8 800
		На матеріальних витратах	2 000
		На технічне обслуговування	1 600

Таким чином, інформація зібрана в управлінському обліку, дає можливість менеджменту уникнути інтуїтивного прийняття рішень, а будувати процес прийняття рішень через вибір оптимальних альтернатив.

7.4. Прийняття управлінських рішень у процесі постачання

Управління запасами – це критично важлива частина бізнес-процесів, яка включає в себе планування, контроль та оптимізацію запасів у межах організації. Прийняття рішень щодо достатності запасів для задоволення виробничих потреб, мінімізації витрат на зберігання, ефективності та продуктивності виробничих та логістичних процесів відбувається на основі інформації управлінського обліку, що впливає на ефективність, вартість та якість поставок.

Основними управлінськими рішеннями у процесі постачання є :

1. Визначення потреб у ресурсах та їх аналіз.
2. Вибір постачальників, оцінка їхньої надійності, якості ресурсів, цінової політики та здатності дотримуватися термінів.
3. Оптимізація рівня запасів, визначення оптимальної кількості запасів, що мінімізує загальні витрати на зберігання та замовлення, водночас забезпечуючи достатність для задоволення попиту

4. Управління запасами та моніторинг полягає у виборі стратегії управління та використанні технологічних рішень для відстеження та управління запасами, наприклад системи ERP (Enterprise Resource Planning) або WMS (Warehouse Management System) тощо.

Стратегії управління запасами:

1. **Just-In-Time (JIT)** – замовлення та доставка товарів безпосередньо перед їх необхідністю у виробництві чи продажу, що дозволяє мінімізувати витрати на зберігання.

2. **Economic Order Quantity (EOQ)** – розрахунок оптимальної кількості товару для замовлення, який мінімізує сукупні витрати на замовлення та зберігання.

3. **ABC/XYZ-аналіз** – комбінований метод управління запасами, який поєднує два підходи: ABC-аналіз (класифікація товарів за їх важливістю та вартістю, де товари категорії «А» мають найвищу вартість і вимагають більш ретельного управління) та XYZ-аналіз (класифікація за стабільністю попиту). Цей метод дозволяє компаніям більш точно управляти запасами, враховуючи як вартість та важливість товарів, так і передбачуваність їхнього попиту.

4. **Cross-docking** – процес, при якому товари, що надходять до складу, відразу перенаправляються на відправку, мінімізуючи потребу в їх зберіганні.

5. **Dropshipping** – пряма доставка товару від виробника до кінцевого споживача, що дозволяє уникнути необхідності зберігання товарів на складі продавця.

Методи управління запасами:

1. **Періодичне пере замовлення.** Пере замовлення товарів після певного часового інтервалу, заснованого на прогнозованих потребах.

2. **Система точки пере замовлення.** Пере замовлення товару, коли його кількість досягає певного критичного рівня.

3. **Планування потреби у матеріалах (MRP).** Систематичний підхід до розрахунку кількості та термінів замовлення всіх компонентів, необхідних для виробництва.

4. **Постійний перегляд запасів.** Неперервне відстеження рівнів запасів з метою швидкого реагування на зміни у попиту та запасах.

5. **Сезонне замовлення.** Замовлення більших або менших кількостей товару залежно від сезонних коливань попиту.

6. **Вендор-менеджмент запасами (VMI)** – модель, при якій постачальнику ресурсів надається певна інформація, а постачальник бере на себе повну відповідальність за підтримку рівня запасів цих товарів на складі або в торговій точці.

Управління процесом постачання вимагає гнучкості, уваги до деталей і здатності пристосовуватися до змінних умов ринку та внутрішніх потреб компанії. Ефективне прийняття рішень у цій сфері може значно покращити операційну ефективність, знизити витрати та підвищити загальну конкурентоспроможність бізнесу.

Основною з проблем є визначення величини партії сировини та матеріалів, яка надходить від постачальника. Тут може бути два варіанти: перший – постачання великих обсягів через тривалі проміжки часу або постачання невеликих обсягів через короткі проміжки часу; другий варіант – розбудова мережі постачання Just in Time. Вибір залежить від потреб виробництва в сировині, від величини складських можливостей і витрат на зберігання, від пропозиції ресурсів на ринку та логістичних можливостей, від розміру замовлень, особливостей ресурсів, цін та систем знижок.

Закупівля великих обсягів матеріалів має позитивні моменти, наприклад отримані знижки за закупівлю великих обсягів, зменшення витрат на доставку і логістику, надійність процесу виробництва, забезпеченість його матеріалами. Але за такої стратегії постачання відбувається вилучення коштів і обороту зростання складських витрат, і навіть втрат ресурсів.

Якщо приймається стратегія закупівлі незначних обсягів ресурсів через невеликі проміжки часу, то зменшується обсяг виведення грошей з обороту, але зменшується і величина складських запасів, що може стати критичним фактором для виробництва в певний момент чи за настання форс-мажорних обставин. Разом з тим відбувається зменшення витрат через зберігання великих обсягів запасів, зменшуються втрати через псування запасів і їх фізичне та моральне старіння.

Таким чином, в управлінському обліку необхідно знайти оптимальну партію замовлення для кожного конкретного виробничого процесу, яка дозволить оптимізувати витрати на придбання постачання та зберігання запасів.

Розрахунок оптимального способу замовлення

Розрахунок оптимального способу замовлення (EOQ, Economic Order Quantity) – це метод визначення оптимальної кількості товарів для замовлення, що мінімізує загальні витрати управління запасами. Цей метод спрямований на баланс між витратами на утримання запасів та витратами на замовлення.

Основні елементи методу EOQ включають:

Попит на товар (D) – кількість товарів, яка споживається за певний період.

Вартість утримання запасів за одиницю (H) – витрати на утримання одиниці товару протягом певного періоду, наприклад рік. Вони можуть включати витрати на зберігання, страхування та втрати від застарілості товарів.

Вартість замовлення (S) – витрати, пов'язані з кожним замовленням товарів, зокрема такі як витрати на транспорт, обробку замовлення та інші адміністративні витрати.

Витрати на замовлення та складські витрати перебувають у зворотно-пропорційній залежності, а **оптимальний обсяг**

замовлення – це найменше значення суми витрат на оформлення поставок та величини складських витрат.

Розрахувати оптимальну вартість чи партію можна за формулою Вілсона:

$$\text{Оптимальний обсяг замовлень, од.} = \sqrt{\frac{2 \cdot \text{Загальна потреба в шт. на період одного замовлення} \cdot \text{Вартість одного замовлення}}{\text{Вартість збереження одиниці запасу}}} \quad (7.1)$$

Використовуючи формулу Вілсона, треба розуміти, що вона придатна за відсутності проблем з фінансуванням, за рівномірного споживання ресурсу у виробничому процесі, а також за відсутності обмежень під час зберігання та диференціації транспортних витрат

Цей метод передбачає сталі витрати на утримання та замовлення, а також сталу швидкість споживання товарів. У реальних умовах можуть існувати додаткові фактори, які можуть впливати на ефективність методу EOQ, зокрема змінювані витрати, нестабільний попит або змінювані ціни на товари.

Зробимо розрахунок оптимального способу замовлення табличним способом та з використанням формули на прикладі. Нехай підприємству з надання транспортних послуг на рік необхідно 100 л масла автомобільного. Якщо закупити його однією партією, то після закупівлі запас становитиме 100 л і протягом року зменшуватиметься до нуля. Таким чином, середньорічний запас дорівнюватиме 50 л, що розраховується як $100 + 0 / 2$. Якщо закуповувати сировину двічі, кожного разу по 50 л, то середньорічний запас становитиме 25 л.

З таких міркувань виводиться закономірність: **чим більша партія сировини, що одночасно постачається, тим більше величина середньорічного запасу і витрат на зберігання.**

Можна прийняти рішення про закупівлю партії поставок сировини меншими обсягами, але треба розуміти, що в цей же час збільшується кількість поставок, отже, зростають витрати на транспортування. Наприклад, для виготовлення 2000 од. продукції

щоденно або 5000 од. за рік підприємець закуповує ресурси у постачальника.

При цьому, витрати на зберігання 1-ці запасу становлять 5 грн, а витрати на виконання 1 замовлення – 100 грн. Обираючи певну стратегію управління запасами, підприємець має можливість замовляти щоденно по 200 напівфабрикатів або закупити відразу усі 50000 од. На основі розрахунків в управлінському обліку можна вирішити, скільки і з яким інтервалом постачання доцільно закуповувати напівфабрикати.

Таблиця 7.4

Розрахунок оптимального способу замовлення⁹

Показники	Варіанти замовлень								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Розмір замовлення, шт.	500	1000	2000	4000	5000	6000	8000	10000	50000
Середній запас, шт.	$500:2 = 250$	500	1000	2000	2500	3000	4000	5000	25000
Кількість замовлень	$50000:50=1000$	500	250	125	100	83	63	50	10
Вартість зберігання запасів, грн.	$250 \times 5 = 1250$	25000	5000	10000	12500	15000	20000	25000	125000
Вартість виконання замовлення, грн.	$1000 \times 100 = 100000$	50000	25000	12500	10000	8300	8300	5000	1000
Загальні релевантні витрати за рік, грн.	$1250 + 100000 = 101250$	52500	30000	22500	22500	23300	28300	30000	126000

З таблиці можна побачити, що оптимальний розмір замовлення коливається між 4000 і 5000 од., або між 100–125 замовленнями.

⁹ Розмір і вартість ресурсів приведено в умовному елімованому вигляді для простоти розрахунків

Оптимальний розмір замовлення у підприємця за формулою Вілсона:

$$E = \sqrt{\frac{2 \times 50000 \times 100}{5}} = 4470 \text{ од.}$$

$$\frac{50000 \times 100}{4470} + \frac{4470 \times 5}{2} = 1118,57 + 11175 = 12293,57 \text{ грн.}$$

На рік слід зробити $50000 : 4470 = 110$ замовлень.

При оптимальному замовленні 4470 од. загальні витрати становитимуть:

$$\frac{50000 \times 100}{4470} + \frac{4470 \times 5}{2} = 1118,57 + 11175 = 12293,57 \text{ грн.}$$

Рішення у постачанні щодо оптимізації величини партії закупівель слід приймати з урахуванням специфічних особливостей бізнесу та непередбачуваних обставин, з метою зниження імовірності виникнення ризиків. Розглянута модель керування запасами базується на декількох елімінаваннях, зокрема на припущенні точного часу доставки та сталості використання запасів за одиницю часу. Проте фактично ці припущення рідко працюють. Натомість присутні часті порушення графіків поставок та флуктуації у використанні запасів. Так, у ситуаціях невизначеності показник для повторного замовлення переважає аналогічний показник у стабільних умовах на розмір резерву ресурсів.

Ключовим фактором вирішення цієї проблеми є мінімізація загальних витрат. У даному контексті актуальними стають два види витрат:

- втрати, обумовлені нестачею запасів:
- витрати на утримання резерву запасів.

Витрати на утримання резерву обчислюються як добуток розміру резерву та витрат на зберігання одиниці запасів. Для оцінки очікуваних втрат важливо знати ймовірний розподіл втрат, який

залежить від ймовірного розподілу двох змінних: споживання матеріалів за одиницю часу та тривалості поставки.

Для визначення розміру резерву слід встановити прийнятний рівень ймовірності нестачі запасів для виробничого процесу. Наприклад, керівництво підприємства вважає, що ймовірність нестачі запасів становить 30% і розглядає доцільність створення резервного запасу в розмірі 400 од. У разі нестачі матеріалу підприємство втратить маржинальний дохід у сумі 10000 грн. Вартість зберігання 1-ці запасу – 12 грн.

За такої ситуації, очікувана втрата від нестачі матеріалу становить 3000 грн ($10000 \times 0,3$), а витрати на зберігання резервного запасу – 4800 грн (400×12 грн.). Отже, у цій ситуації не вигідно створювати запас. Доцільно створити запас в такому обсязі, при якому витрати на його зберігання дорівнюють 3000 грн.

Оптимальний резервний запас становить $3000 : 12 = 250$ од.

Прийняття рішень в умовах існування оптових знижок.

У реальному житті часто застосовуються знижки на обсяг замовлення (оптові знижки): чим більший розмір замовлення, тим меншу ціну доводиться сплачувати за кожну одиницю. У такому випадку для того, щоб визначити оптимальний розмір замовлення, необхідно включити такі знижки в базову модель. Загальна величина витрат на матеріали (ТС) містить у собі вартість самих матеріалів, вартість зберігання запасів і вартість розміщення замовлень:

$$TC = C_0 \frac{D}{q} + C_h \frac{q}{2} + CD. \quad (7.2)$$

де C – вихідна ціна одиниці матеріалу; C_0 – змінні витрати на розміщення одного замовлення; C_h – змінні витрати на зберігання одиниці матеріалів.

Якщо ціна одиниці матеріалу не залежить від розміру замовлення (тобто знижок немає), включення у формулу вартості

самих матеріалів не вплине на оптимальний розмір замовлення, а крива сумарних витрат зміститься ввєрх на постійну величину.

Якщо ж постачальник надає оптові знижки, ціна одиниці матеріалу буде залежати від розміру замовлення, а у функції сумарних витрат з'являться точки розриву. Тому в умовах надання оптових знижок послідовність аналізу така:

– визначити оптимальний розмір замовлення для кожного рівня цін q_{0i} , де i – індекс відповідної кривої;

– перевірити, чи трапляють знайдені значення q_{0i} до ділянки відповідного розміру знижки, тобто до ділянки, де витрати описуються кривою з індексом i ;

– якщо деякий розмір замовлення q_{0i} потрапляє до ділянки відповідного розміру знижки (див. рис.7.7, область I), то він є найкращим для даного рівня цін, якщо ж не потрапляє, то найкращим для даного рівня цін буде розмір замовлення, що відповідає точці розриву – q_{ti} . Отже, якщо позначити оптимальне значення розміру замовлення у ділянці I як q_t , то

$$\begin{aligned} q_i &= q_{0i}, \text{ при } q \in I; \\ q_i &= q_{ti}, \text{ при } q \notin I; \end{aligned} \quad (7.3)$$

– розрахувати сумарні витрати на матеріали для кожного q_t . Оптимальним буде такий розмір замовлення q , при якому сумарні витрати мінімальні.

Припустимо, підприємство закуповує матеріали в зовнішнього постачальника за ціною 40 грн. Річна потреба в даному матеріалі – 50 000 од. Витрати на одне замовлення – 750 грн. Прямі витрати на зберігання 1 шт. – 2 грн. Вартість капіталу підприємства – 25%. Потрібно визначити оптимальний розмір замовлення при отриманні знижок від постачальника:

Обсяг замовлення, од.	Ціна за 1-цю, грн.
0-999	40
1000-1999	39
2000-4999	38,50
5000-9999	38,25
10000 і більше	38

Для визначення оптимального розміру замовлення у цьому випадку необхідно розрахувати релевантні витрати на замовлення та зберігання запасів для кожного з мінімальних обсягів, які дають змогу отримати знижку.

При цьому також варто врахувати, що при отриманні знижки вартість капіталу в грошовому вимірнику зменшується мірою збільшення знижки.

Наприклад, якщо підприємство замовить 2000 од., за знижки 1,5 грн. на кожну одиницю, то при вартості капіталу 25% вартість капіталу в грошовому вимірнику зменшиться на 0,375 грн. (1,5 x 0,25). Виходячи з цього, витрати на зберігання запасів при обсязі замовлення 2000 од. дорівнюватимуть:

$$\frac{2000 \times [2 + (0,25 \times 38,5)]}{2} = 11625 \text{ грн.}$$

Витрати на замовлення 2500 од. становлять 7500 грн (50000 / 5000 = 10 x 750 = 7500 грн)

Крім того, при визначенні оптимального розміру замовлення необхідно брати до уваги втрачену можливість отримання знижки (альтернативні варіанти).

За обсягу замовлення 2000 од. підприємство втратить 0,5 грн (38,50 – 38,0) на кожній одиниці, а загальні альтернативні витрати будуть 25000 грн (0,5 x 50000).

*Визначення оптимального розміру замовлення при отриманні
знижок*

Розмір замовлення, од.	Витрати на зберігання, грн.	Витрати на замовлення, грн.	Втрачені можливості одержання знижки, грн.	Загальні витрати, грн.
2000	11625	18750	25000	55375
2500	14531	15000	25000	54531
5000	28906	7500	12500	48906
10000	57500	3750	0	64250

Оптимальний розмір замовлення буде при обсязі 5000 од., оскільки витрати при цьому будуть мінімальними (48906 грн)

Процес прийняття рішень стосовно вибору найбільш вигідних постачальників та типів матеріалів є ключовим елементом управління ланцюгом постачань. Цей процес включає в себе кілька кроків, які допомагають забезпечити оптимальне співвідношення ціни, якості та надійності.

Оцінка постачальників відбувається шляхом дослідження ринку для виявлення потенційних постачальників, вивчення якості матеріалів чи продукції, що постачається, аналізу цінової політики різних постачальників, оцінки надійності постачальників та їх здатності виконувати зобов'язання у встановлені терміни. Окрім того, аналізу потребують якість матеріалів/ресурсів, оцінка їх технічних характеристик і властивостей, вартість використання матеріалів, включаючи закупівлю, транспортування, зберігання, та втрати від браку, можливості постійного забезпечення необхідними матеріалами, екологічність матеріалів та їх відповідність міжнародних стандартів.

У процесі порівняння пропозицій різних постачальників з урахуванням усіх факторів, зокрема ціни, якості, надійності та ін., необхідно проаналізувати інформацію про потенційні ризики, пов'язані з постачанням.

Ефективне управління вибором постачальників та матеріалів може значно підвищити конкурентоспроможність підприємства, знизити витрати та підвищити якість кінцевої продукції.

Комбінованим методом щодо вибору найвигідніших постачальників та видів матеріалів є **ABC-** та **XYZ-** аналіз. Цей метод дозволяє компаніям більш точно управляти запасами, враховуючи як вартість та важливість товарів, так і передбачуваність їхнього попиту.

Аналіз ABC базується на принципі Парето (правило 80/20). При ABC- аналізі та класифікації ресурсів здійснюється розрахунок показників у натуральному і вартісному виразі для кожного виду запасів упродовж певного періоду та поділ їх на класи:

А (високий пріоритет)	Товари, які становлять невелику частину асортименту, але відповідають за значну частину вартості запасів (наприклад, 20% товарів, що становлять 80% вартості)
В (середній пріоритет)	Товари середньої важливості і вартості (наприклад, 30% товарів, що становлять 15% вартості).
С (низький пріоритет)	Товари, які становлять більшу частину асортименту, але приносять найменшу частку загальної вартості (наприклад, 50% товарів, що становлять 5% вартості).

Відтак, найсуворіший контроль потрібен для запасів категорії А. Відповідальність за це має покладатися на керівника відділу матеріально-технічного забезпечення чи постачання. Для запасів цієї категорії рекомендується створити обмежений резерв для уникнення значних витрат, пов'язаних із їх дефіцитом.

Запаси категорії С зазвичай характерні великим обсягам замовлень і резервам. Точний час замовлення для цих матеріалів часто визначають на основі конкретних обставин, а не за допомогою кількісних методів, щоб мінімізувати витрати на контроль.

Запаси категорії В займають середнє положення між категоріями А і С, тому стратегії управління ними залежать від конкретної ситуації.

Отже, використовуючи метод ABC для регулювання оптимального рівня запасів, застосовують:

- систематичний контроль для групи А;
- періодичний контроль для групи В;
- вибірковий контроль для групи С.

Поряд із критерієм «кількість-вартість», характерним для ABC-аналізу, існують інші критерії, наприклад структура споживання окремих видів матеріалів, характерні для XYZ-аналізу. Аналіз XYZ – це спосіб класифікувати товарні запаси відповідно до мінливості їх попиту або похідного/прогнозованого споживання. Аналіз XYZ можна використовувати для планування потреб у матеріалах і рівнів запасів, щоб можна було уникнути відходів, затримок виробництва або надмірних рівнів запасів.

Категорія X	Товари з високою стабільністю попиту і низькою варіативністю, що спрощує прогнозування
Категорія Y	Товари з середньою стабільністю попиту і помірною варіативністю
Категорія Z	Товари з низькою стабільністю попиту і високою варіативністю, що ускладнює прогнозування

Інформація про структуру споживання матеріалів, умови закупівлі та точність прогнозування є важливим інструментом прийняття рішень у процесі постачання. XYZ-аналіз дозволяє оптимізувати розмір запасів кожного найменування сировини та матеріалів.

X-товари	дуже низькі коливання: X-товари характерні постійними продажами з часом. Майбутній попит можна достовірно спрогнозувати.	максимальний страховий запас
Y-товари	деякі коливання: хоча попит на Y-товари непостійний, мінливість попиту можна певною мірою передбачити. Зазвичай це відбувається тому, що коливання попиту викликані відомими факторами, такими, як: сезонність, життєвий цикл товару, дії конкурентів або економічні фактори. Складніше точно спрогнозувати попит.	помірний страховий запас
Z-товари	найбільша варіація: попит на Z-товари може сильно коливатися або виникати епізодично. Немає тенденцій або передбачуваних причинних факторів, що унеможливує надійне прогнозування попиту.	низький або нульовий рівень запасів

Розглянемо умовну ситуацію підприємства ТОВ «Модерн», яке виготовляє столи. На основі даних таблиці 7.5 проведемо ABC-аналіз для визначення класів запасів та розробки політики управління ними.

Таблиця 7.5

ABC-аналіз для ТОВ «Модерн»

Назва запасів	Вартість запасів на 1 стіл, грн.	Питома вага в загальній сумі, %	Питома вага наростаючим підсумком, (кумулятивний %)	Клас запасів
Ламінат	240	61.5	61.5	А
Лак	48	12.3	73.8	А
Метал	36	9.2	83.0	А
Упаковка	30	7.7	90.7	В
Клей	24	6.2	96.9	В
Наклейка	12	3.1	100	С
Всього	390	100	х	х

Провівши розрахунки, можна визначити, до якого класу будуть належати запаси і запропонувати для кожного класу політику управління запасами (таблиця 7.6).

Таблиця 7.6

Аналіз та політика управління запасами ТОВ «Модерн»

Клас А	Ламінат Лак Метал	Необхідно зосередити увагу на ефективному управлінні цими запасами, оскільки вони становлять найбільшу частку вартості. Рекомендовано використовувати активний контроль, часті оцінки запасів, тісне співробітництво з постачальниками, угоди про рівень обслуговування та стратегії зниження витрат.
Клас В	Упаковка Клей	Потрібен збалансований підхід. Рекомендовано проводити регулярний контроль та періодичний аналіз цих запасів, оптимізуючи замовлення та зберігання, щоб забезпечити достатній рівень запасів без надмірних витрат.
Клас С	Наклейка	Мінімізація управлінських зусиль та витрат. Можна використовувати вибірковий контроль, оскільки ці запаси становлять невелику частку в загальній вартості.

Ефективність рішень може бути значно підвищена завдяки комбінації різних методів аналізу, оскільки жоден метод не забезпечує абсолютну ефективність самостійно. Використання

ABC/XYZ-аналізу дозволяє компаніям оптимізувати управління запасами, сконцентрувавши зусилля на найважливіших товарах з високою вартістю та стабільним попитом, а також адаптувати стратегії закупівель та зберігання для товарів з різною стабільністю попиту.

Комбінація використання ABC та XYZ-аналізу дозволяє згрупувати запаси на 9 підгруп і одержати ефективний інструмент планування та контролю матеріальних ресурсів у процесі постачання (рис. 7.7).

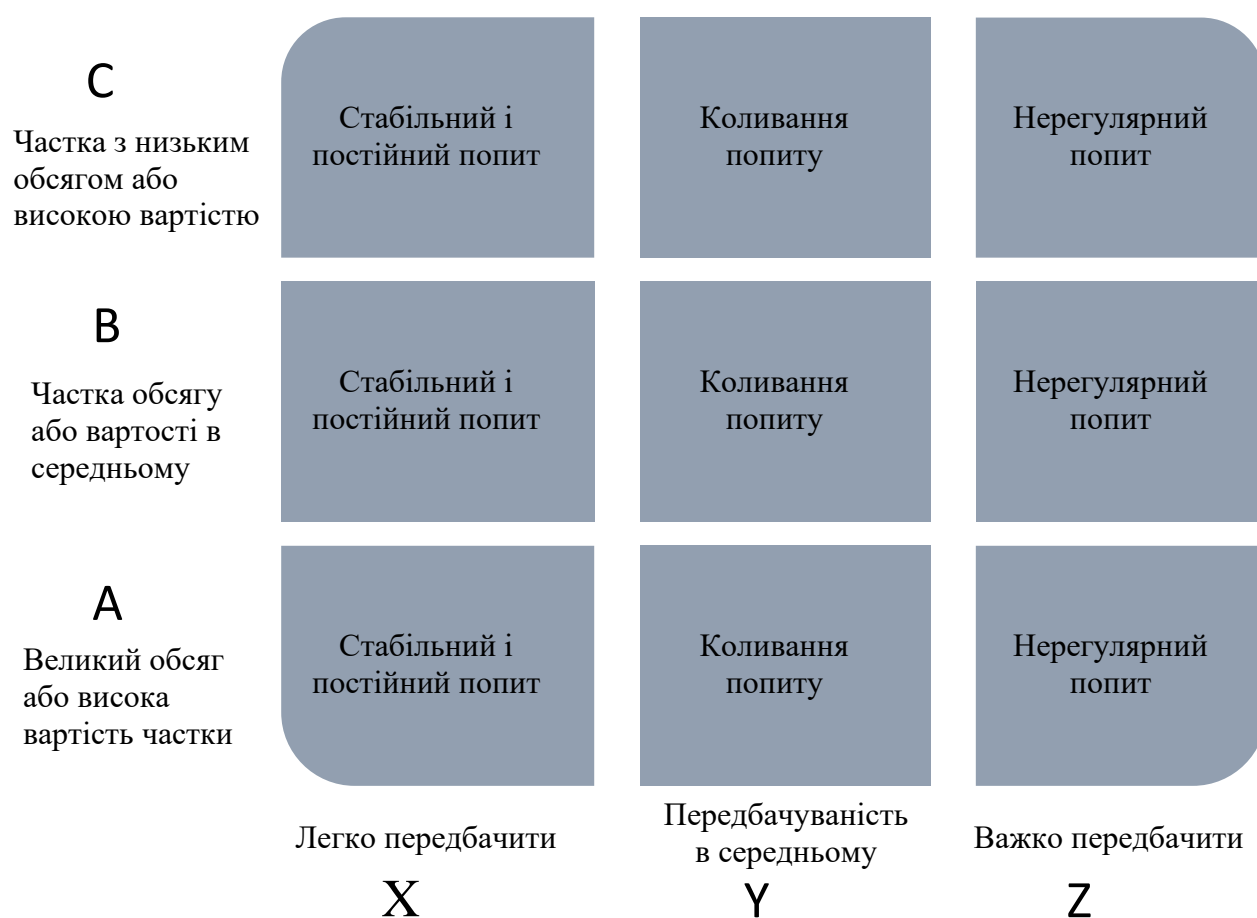


Рис. 7.7. Комбінація використання ABC та XYZ – аналізу

Комбінований підхід ABC/XYZ надає засоби для точного планування асортименту, враховуючи індивідуальні вартісні та тимчасові характеристики кожного товару, що є ключем до підвищення ефективності управління запасами та внутрішньої

прибутковості компанії.

Дев'ять груп класифікації в рамках комбінованого ABC/XYZ аналізу надають детальне розуміння структури запасів та їх управління:

Категорії **XA**, **XB**, **XC** включають товари з високою вартістю та стабільним попитом (**XA**), середньою вартістю та стабільністю (**XB**) та низькою вартістю, але стабільним попитом (**XC**).

Категорії **YA**, **YB**, **YC** включають товари з високою вартістю, але з менш передбачуваним попитом (**YA**), середньою вартістю та менш стабільним попитом (**YB**) та низькою вартістю з нестабільним попитом (**YC**).

Категорії **ZA**, **ZB**, **ZC** включають товари з високою вартістю та дуже нестабільним попитом (**ZA**), середньою вартістю, але дуже нестабільним попитом (**ZB**) та низькою вартістю з дуже нестабільним попитом (**ZC**).

Кожна категорія вимагає специфічного підходу до управління запасами, враховуючи їх вартість та стабільність попиту, для оптимізації складських запасів та ефективності загального ланцюга поставок.

Аналіз ABC/XYZ виступає як інструментарій для деталізованої класифікації запасів і товарів, що враховує їх вартісну значимість та стабільність попиту для забезпечення оптимізації закупівель. Аналіз ABC оцінює матеріали згідно з їх внеском у загальну вартість конверсії підприємства, тоді як XYZ-аналіз прогнозує продажі на основі характеристик споживання. Інтеграція обох методів у автоматизовані системи управління дозволяє компаніям отримати більш всебічне розуміння динаміки асортименту та потреб клієнтів. Це сприяє формуванню диференційованої стратегії складування та раціоналізації замовлень, ведучи до мінімізації капіталовкладень і списань.

Ключовим аспектом ефективного керування промисловими

запасами при їх недостатності є *рівень їхньої оборотності*. Індекс оборотності промислових запасів визначається як співвідношення між загальним обсягом продажів та середнім обсягом запасів. Це означає, що більший обсяг запасів призводить до нижчої оборотності. Водночас вища швидкість обороту запасів знижує ризик збитків від фізичного зносу та псування сировини і матеріалів, підвищуючи ліквідність компанії. Нерегулярне використання запасів значно знижує їхню оборотність.

Один із методів збільшення швидкості обороту промислових запасів – це скорочення інвестицій у запаси сировини та матеріалів, визначення оптимальних обсягів замовлення та оптимальних темпів обороту для усіх видів ресурсів. Значення має також регулярне проведення ABC-аналізу оборотності запасів, особливо для тих, що мають різний рівень споживання. Такий підхід дозволяє позбутися від «нерухомих» запасів, які не використовувалися протягом року. Нарощування швидкості обороту сировини та матеріалів сприяє зростанню обсягів виробництва та продажу продукції, що в свою чергу веде до збільшення прибутків компанії.

7.5. Прийняття управлінських рішень у процесі виробництва

При розробці короткострокової виробничої програми важливо враховувати обмеження виробничих і збутових потужностей, як-от недостатній попит, обмежені виробничі можливості, дефіцит ресурсів, нестача кваліфікованого персоналу тощо.

В умовах неповного завантаження виробництва виробнича програма формується на основі ***маржинального прибутку***, визначаючи диференціацію між ціною продукції та змінними витратами.

При наявності виробничих вузьких місць використовується критерій ***відносного маржинального прибутку*** – частка від розподілу маржинального прибутку кожного виду продукції (послуг)

на споживану кількість того виробничого ресурсу, що є вузьким місцем і за яке «конкурують» види продукції, що випускаються.

У випадку декількох вузьких місць застосовуються методи лінійного програмування для визначення найефективнішого розподілу ресурсів. Критерії прийняття управлінських рішень щодо обсягу і структури випуску залежно від завантаження потужностей представлені у табл. 7.8.

Таблиця 7.8

Критерії прийняття рішень щодо обсягу і структури випуску¹⁰

Завантаження потужностей і використання ресурсів	Критерій прийняття рішень	Опис критерію прийняття рішень
Без вузьких місць (недовантаження)	Питомий маржинальний прибуток	Відбувається випуск усіх видів продукції (надання послуг) з позитивним маржинальним прибутком: $(p_j - k_{pj}) \geq 0$
Одне вузьке місце (повне завантаження)	Питомий маржинальний прибуток на одиницю вузького місця	Виробництво здійснюється в порядку зменшення питомого маржинального прибутку на одиницю вузького місця: $w_i = \frac{(p_j - k_{pj})}{t_{E_j}} (j = 1, \dots, n)$
Безліч вузьких місць (повне завантаження)	Упущена вигода	Задача лінійного програмування: $D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_{pj})x_j \rightarrow \max;$ $T_i \geq \sum_{j=1}^n t_{ij}x_j (i = 1, \dots, n);$ $x_{H_j} \geq x_j (j = 1, \dots, m);$ $x_j \geq 0 (j = 1, \dots, m)$

Примітки:

p_j – ціна на продукцію (послуги) виду j ; k_{pj} – планові змінні витрати на продукцію (послуги) виду j ;

w_j – маржинальний прибуток на одиницю вузького місця; t_{E_j} – обсяг споживання вузького місця на одиницю j -ї продукції (послуги);

D – загальний маржинальний прибуток (сума за усіма видами продукції і послуг); x_j – запланований обсяг реалізації продукції (послуг) виду j ; x_{H_j} – обсяг попиту на продукцію (послуги) типу j ; T_i – обсяг i -го вузького місця, що є у наявності; t_{ij} – потреба у вузькому місці типу i для виробництва продукції (послуг) типу j

¹⁰ Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2008. 552 с.

Прийняття рішень щодо розмірів партії (серії) виробництва продукції

Оптимізація обсягу партій виробленої продукції є важливою складовою ефективного управління в масовому та серійному виробництві.

Обсяг партії – кількість товарів, що виробляються послідовно без необхідності перезміни налаштувань обладнання. Оптимальний розмір партії допомагає мінімізувати витрати на складування, налаштування та використання капіталу, а також задовольняти попит з мінімальними витратами на зберігання і виробництво.

У серійному виробництві, де зміна параметрів обладнання та його налаштування на виробництво іншої продукції є постійною витратою, оптимальний розмір партії забезпечує зниження витрат на одиницю продукції. Величина витрат на налаштування обладнання включає витрати на обладнання, допоміжні матеріали, інструменти, заробітну плату і залежить від тривалості процесу.

З іншого боку, величина складських запасів збільшується пропорційно до обсягу партії, що спричиняє збільшення складських витрат. Тому існує зворотна залежність між витратами на виробництво та складськими витратами, що вимагає знаходження оптимального балансу для мінімізації загальних витрат.

Оптимальний розмір партії можна визначити за формулою:

$$Q_{\text{опт}} = \sqrt{\frac{2 \times q \times V_e}{V_s}} \quad (7.4)$$

де $Q_{\text{опт}}$ – оптимальний розмір партії продукції; V_e – витрати на переналагодження обладнання на одну партію (серію) продукції; q – кількість випуску продукції протягом року; V_s – складські витрати на одну партію.

Оцінка загального впливу декількох параметрів здійснюється через відношення прибутку до постійних витрат. Так звана *межа*

прибутку розміщується між прибутком, який одержує чи хоче одержати підприємство, і збитками, яких воно може зазнати у випадку, якщо обсяг реалізації буде меншим від точки беззбитковості. Це відношення також називається *межею безпеки* (чим більша його величина, тим краще).

$$MB = \text{прибуток} / \text{постійні витрати}$$

Розглянемо приклад, коли підприємство виготовляє агрегати для переробки твердих відходів, які продає за ціною 35 000 грн. У даний час підприємство випускає 48 агрегатів на рік. Потужності підприємства завантажені на 60% (річна потужність становить 80 од. на рік). Сукупні постійні витрати дорівнюють 600 000 грн, змінні витрати на 1-цю продукції становлять 20 000 грн. Фірма планує внести зміни у конструкцію агрегату, що спричинить до збільшення змінних витрат на 1-цю продукції на 1 000 грн. Одночасно буде розпочата рекламна кампанія, що обійдеться у 120 000 грн. Її мета полягає у тому, щоб довести до відома споживачів, що нова покращена модель коштуватиме на 2 000 грн. менше, ніж попередня.

Директор фірми може вибрати один із чотирьох варіантів дій:

Варіант А. Не вносити жодних змін.

Варіант Б. Виконати усі заплановані дії, тобто змінити конструкцію, знизити ціну і провести рекламну кампанію. Менеджер з маркетингу вважає, що ці заходи збільшать обсяг реалізації до 90% від потужності підприємства.

Варіант В. Змінити конструкцію і знизити ціну, але не проводити рекламну кампанію. Розрахувати точку беззбитковості, а також обсяг реалізації, що забезпечить підприємству такий же прибуток, як у варіанті Б.

Варіант Г. Змінити конструкцію і провести рекламну кампанію, але не знижувати ціну. Розрахувати точку беззбитковості, а також обсяг реалізації, що забезпечить підприємству такий же прибуток, як у варіанті Б.

Який варіант доцільно вибрати, якщо припустити, що прогноз менеджера з маркетингу про збільшення обсягу реалізації до 90% від потужності підприємства достовірний?

Для оцінки усіх чотирьох варіантів розглянемо обсяги виробництва і реалізації, що відповідають точці беззбитковості, прибуток і межу безпеки.

Варіант А	Рівень виробництва у точці беззбитковості	$T_6 = 600\ 000 / 35\ 000 - 20\ 000 = 40$ од.
	Обсяг реалізації	48 од
	Прибуток	$(48 \times 35\ 000) - (48 \times 20\ 000) - 600\ 000 = 1\ 680\ 000 - 960\ 000 - 600\ 000 = 120\ 000$ грн
	Межа безпеки	$120\ 000 / 600\ 000 = 0,2$ або 20%
Варіант Б	Постійні витрати	$600\ 000 + 120\ 000 = 720\ 000$ грн
	Змінні витрати на одиницю	$20\ 000 + 1\ 000 = 21\ 000$ грн
	Ціна	$35\ 000 - 2\ 000 = 33\ 000$ грн
	Рівень виробництва у точці беззбитковості	$T_6 = 720\ 000 / 33\ 000 - 21\ 000 = 60$ шт.
	Обсяг реалізації	$80 \times 90\% = 72$ шт.
	Прибуток	$(33\ 000 \times 72) - (21\ 000 \times 72) - 720\ 000 = 2\ 376\ 000 - 1\ 512\ 000 - 720\ 000 = 144\ 000$ грн
Межа безпеки	$144\ 000 / 720\ 000 = 0,2$ або 20%	
Варіант В	Змінні витрати	21 000 грн
	Ціна	33 000 грн
	Прибуток	144 000 грн
	Рівень виробництва у точці беззбитковості	$600\ 000 / 33\ 000 - 21\ 000 = 50$ шт.
	T_i	$600\ 000 + 144\ 000 / 33\ 000 - 21\ 000 = 62$ шт.
	Межа безпеки	$144\ 000 / 600\ 000 = 0,24$ або 24%
Варіант Г	Рівень виробництва у точці беззбитковості	$600\ 000 + 120\ 000 / 35\ 000 - 21\ 000 = 52$ шт
	T_i	$720\ 000 + 144\ 000 / 35\ 000 - 21\ 000 = 62$ шт.
	Межа безпеки	$144\ 000 / 720\ 000 = 0,2$ або 20%

Результати узагальнимо в таблиці:

Варіант	Обсяг реалізації	Точка беззбитковості	Прибуток	Межа безпеки
А	48	40	120 000	0,2
Б	72	60	144 000	0,2
В	62	50	144 000	0,24
Г	62	52	144 000	0,2

З таблиці видно, що варіант В є оптимальним. Він забезпечує такий самий прибуток, що й варіант Б, але при меншому обсязі

реалізації, при меншому значенні точки беззбитковості і при більшій межі безпеки. Варіант Г дає той же прибуток, але значення точки беззбитковості більше, а межа безпеки суттєво нижча.

Операційний леверидж

Операційний леверидж показує потенційну можливість зміни прибутку за рахунок зміни структури витрат і обсягу виробництва.

Операційний леверидж відображає еластичність прибутку за обсягом реалізації, тобто дає відповідь на запитання: як впливає збільшення чи зменшення обсягу реалізації на прибуток? Для визначення чутливості прибутку до обсягу реалізації використаємо формулу, що відображає еластичність прибутку за обсягом реалізації:

$$E = \frac{\Delta \Pi}{\Pi} : \frac{\Delta Q}{Q} = \frac{\Delta \Pi}{\Delta Q} \times \frac{Q}{\Pi} \quad (7.5)$$

де Q – кількість реалізованих виробів; Π – операційний прибуток.

Якщо припустити, що ціна одиниці продукції залишається незмінною незалежно від обсягу випуску, то операційний прибуток і операційний леверидж залежатимуть від таких змінних:

- 1) обсягу випуску і реалізації Q ;
- 2) рівня постійних витрат $ПВ$;
- 3) змінних витрат на 1-цю продукції $ЗМ_{1-цю}$

Дія цього механізму базується на тому, що прибуток зростає випереджуючими темпами порівняно зі збільшенням обсягу реалізації за рахунок того, що постійні витрати залишаються незмінними.

Якщо у структурі витрат постійні витрати займають більшу питому вагу, ніж змінні (капіталомістке підприємство), то операційний леверидж буде вищим. Проте чим більші постійні витрати, тим більшою буде точка беззбитковості (тобто необхідно виробити і реалізувати більше продукції, щоб вийти на нуль). Отже,

одержання виграшу за затратами залежить від обсягу виробництва. Якщо обсяг виробництва невеликий, то перевагу має підприємство з меншими постійними витратами. При великих обсягах виробництва виграє підприємство із більшими постійними витратами. Крім того, існує обсяг виробництва, при якому підприємства обох типів мають однакову ефективність.

Для аналізу безбитковості, що базується на лінійних співвідношеннях, формула може бути перетворена таким чином, що операційний леверидж для будь-якого обсягу виробництва буде виражатися через відношення маржинального доходу (МД) до операційного прибутку (П):

$$ОЛ = \frac{МД}{П} \quad (7.6)$$

Формула 7.6 може бути одержана таким чином:

$$\begin{aligned} П &= (Ц \times Q) - (ЗМ_{1-цюз} \times Q) - ПВ \\ \Delta П &= Ц \times \Delta Q - \Delta ЗВ_{1-цюз} \times \Delta Q \\ ОЛ = E &= \frac{\Delta П}{\frac{\Delta Q}{Q}} = \frac{\frac{Ц(\Delta Q) - ЗВ_{1-цюз}(\Delta Q)}{Ц \times Q - ЗВ_{1-цюз} \times Q - ПВ}}{\frac{\Delta Q}{Q}} = \frac{Ц(\Delta Q) - ЗВ_{1-цюз}(\Delta Q)}{Ц \times Q - ЗВ_{1-цюз} \times Q - ПВ} \times \frac{Q}{\Delta Q} = \\ &= \frac{(Q)(\Delta Q)(Ц - ЗВ_{1-цюз})}{(\Delta Q)[Q - (Ц - ЗВ_{1-цюз}) - ПВ]} = \frac{Q(Ц - ЗВ_{1-цюз})}{Q(Ц - ЗВ_{1-цюз}) - ПВ} = \frac{МД}{П} \end{aligned}$$

Розглянемо приклад, коли компанія створила мережу дистриб'юторів своїх агрегатів для переробки твердих відходів. При ціні реалізації 33 000 грн за одиницю, попит на продукцію виріс настільки, що для його задоволення, можливо, доведеться побудувати ще один завод. Інженерний відділ компанії запропонував два варіанти розширення виробництва і адміністрації необхідно зробити вибір.

Варіант А передбачає просте дублювання виробництва, при якому формула повних витрат повинна залишатися такою ж:

$$У = 600\,000 + 21\,000 X$$

Варіант Б передбачає використання нового проєкту з більшими капітальними затратами на устаткування. У цьому випадку формула загальних витрат матиме вигляд:

$$Y = 780\,000 + 18\,000 X$$

Менеджмент шукає відповіді на наступні питання:

1) При якому обсязі виробництва ефективність обох підприємств буде однаковою?

2) Який прибуток можна одержати при такому обсязі виробництва?

3) Якою є точка беззбитковості для кожного заводу?

4) Порівняйте операційний прибуток і операційний леверидж для декількох можливих обсягів виробництва. Який проєкт більш чутливий до зміни обсягів виробництва і реалізації?

Для того, щоб знайти обсяг виробництва, при якому ефективність обох підприємств буде однаковою, прирівняємо їх функції витрат і розв'яжемо рівняння відносно X :

$$600\,000 + 21\,000 X = 780\,000 + 18\,000 X$$

$$21\,000 X - 18\,000 X = 780\,000 - 600\,000$$

$$3\,000 X = 180\,000$$

$$X = 60 \text{ шт.}$$

Як зазначалося, більш капіталомістке підприємство має вищі постійні витрати, але менші змінні витрати порівняно з трудомістким підприємством. При невеликих обсягах випуску капіталомістке підприємство виявиться дорожчим, але зі збільшенням обсягу виробництва його ефективність збільшуватиметься.

Враховуючи одержану відповідь, при обсязі виробництва менше 60 шт. більш ефективним є варіант А, якщо обсяг виробництва більше 60 шт. – варіант Б. Якщо ж обсяг виробництва дорівнює 60 шт., то ефективність обох варіантів однакова.

1) Прибуток при варіанті А:

$$(33\,000 \times 60) - (21\,000 \times 60) - 600\,000 = 120\,000 \text{ грн}$$

Прибуток при варіанті Б:

$$(33\ 000 \times 60) - (18\ 000 \times 60) - 780\ 000 = 120\ 000 \text{ грн}$$

Прибуток однаковий.

2) Варіант А:

$$T_6 = 600\ 000 / (33\ 000 - 21\ 000) = 50 \text{ шт.}$$

Варіант Б:

$$T_6 = 780\ 000 / (33\ 000 - 18\ 000) = 52 \text{ шт.}$$

Більш висока точка беззбитковості у підприємства В (52 шт.) порівняно з підприємством А свідчить про те, що чим більш капіталомістким є підприємство, тим вища у нього точка беззбитковості.

3) У таблиці відображено прибуток і операційний леверидж для обох типів підприємств при різних обсягах виробництва. Видно, що прибуток підприємства Б більш чутливий до змін обсягу виробництва, ніж прибуток підприємства А. Це пов'язано з тим, що операційний леверидж у підприємства Б вищий, ніж у підприємства А при усіх обсягах виробництва, що перевищують точку беззбитковості. Отже, при зменшенні чи, відповідно, збільшенні обсягів виробництва і реалізації прибуток підприємства Б може зменшуватися чи збільшуватися значно швидше порівняно з прибутком підприємства А.

**Порівняння обсягів виробництва, що відповідають
точці беззбитковості і операційного левериджу для двох
підприємств**

Обсяг виробництва	Підприємство А Ціна – 33 000 грн. Постійні витрати – 600 000 грн. Змінні витрати на 1-цю – 21 000 грн.		Підприємство Б Ціна – 33 000 грн. Постійні витрати – 780 000 грн. Змінні витрати на 1-цю – 18 000 грн.	
	Прибуток	Операційний леверидж	Прибуток	Операційний леверидж
1	2	3	4	5
0	-600 000	0	-780 000	0
40	-120 000	-4	-180 000	-3,3
50	0		-30 000	-25

1	2	3	4	5
52	24 000	26	0	
55	60 000	11	45 000	18,3
60	120 000	6	120 000	7,5
65	180 000	4,3	195 000	5
70	240 000	3,5	270 000	3,9
75	300 000	3,0	345 000	3,3
80	360 000	2,7	420 000	2,9

7.6. Прийняття рішень щодо інвестиційної діяльності

Типи управлінських рішень варіюються залежно від рівня управління. Рішення щодо довгострокових інвестицій, зокрема оновлення основних засобів та додаткове придбання обладнання, зазвичай приймаються на вищих рівнях керівництва. Особливість цих інвестицій полягає у значній невизначеності та ризику, що вимагає ретельного планування на основі якісної інформації. Інвестиційні рішення включають у себе вибір між різними фінансовими та нефінансовими цілями, а також врахування різних критеріїв оцінки ефективності інвестиційних проєктів. Кожен критерій оцінки має свої переваги та недоліки, тому вибір конкретного критерію залежить від специфіки ситуації.

Характеристики капітальних інвестицій суттєво впливають на прийняття управлінських рішень, особливо у контексті прогнозування грошових потоків та значної невизначеності, що ускладнює цей процес. Ця невизначеність, тісно пов'язана з ризиками, вимагає обґрунтованого підходу до інвестиційних рішень, заснованого на детальній інформації. У контексті інвестиційної діяльності, яка нерозривно пов'язана з реалізацією інвестиційних проєктів, ключове значення має вибір критеріїв оцінки, які можуть бути як фінансовими, так і нефінансовими. Різноманітність фінансових критеріїв оцінки, кожен з яких має свої специфічні

переваги та обмеження, вимагає гнучкого підходу до вибору найбільш відповідних з них, враховуючи конкретні умови.

Управління інвестиційною діяльністю охоплює стратегічне планування, визначення ефективності та рентабельності інвестицій, а також ретельне прогнозування доходів і витрат. Основні методи оцінки інвестицій включають: аналіз терміну окупності, віддачі на вкладений капітал, чистої приведеної вартості та рентабельності інвестицій. Кожен у методів заснований на порівнянні потенційних інвестицій з майбутніми грошовими надходженнями.

Метод розрахунку терміну окупності інвестицій полягає у визначенні терміну, необхідного для того, щоб інвестиції себе окупили. Іншими словами, термін окупності інвестицій – це період, за який доходи покривають витрати на реалізацію інвестиційних проєктів.

Різноманітність критеріїв оцінки інвестиційних проєктів показує різні результати, тому важливо обирати критерії, враховуючи специфіку ситуації. Серед часто застосовуваних критеріїв у практиці є окупність та рентабельність.

Окупність визначається як термін повернення капіталовкладень у формі прибутку, обчислюється через відношення капіталовкладень до середньорічного доходу або шляхом накопичення доходів кожного періоду.

$$O_{inv} = \frac{\text{Обсяг капіталовкладень}}{\text{Середньорічний дохід}}$$

Щоб обчислити рентабельність інвестицій **розраховують показник рентабельності ROI (return on Investment)**. Це загальноживаний термін у бізнесі, який використовується для визначення минулих та потенційних фінансових прибутків.

$$ROI = (\text{дохід} - \text{собівартість}) / \text{собівартість}.$$

Повернення капіталу враховує очікувані щорічні прибутки, амортизаційні відрахування та відсотки за залученим капіталом. Інвестиційним проектам, що мають коротший термін окупності, зазвичай надають перевагу.

Припустимо, що ціна устаткування А і Б однакова – 100 тис. грн. При цьому устаткування А забезпечує прибуток 50 тис. грн. на рік, устаткування Б – 25 тис. грн. Отже, устаткування А окупиться за 2 роки, а устаткування Б – за 4 роки. Виходячи із окупності, устаткування А вигідніше ніж Б.

Показники	Устаткування А	Устаткування Б
Вартість, тис. грн.	100	100
Прибуток, тис. грн. :		
перший рік	50	25
другий рік	50	25
третій рік	10	25
четвертий рік	5	25
п'ятий рік	5	25
шостий рік	-	25
Разом	120	150

Метод окупності не враховує терміни служби устаткування і віддачу за роками. Якщо виходити тільки із терміну окупності інвестицій, то потрібно придбати устаткування А. Проте при цьому не враховується те, що устаткування Б забезпечує значно більшу суму прибутку. Отже, оцінюючи ефективність інвестиційних проєктів, потрібно враховувати не тільки терміни окупності інвестицій, а й дохід на вкладений капітал (ДВК) чи дохідність (рентабельність) проєкту:

$$ДВК = \frac{\text{Очікувана сума прибутку}}{\text{Очікувана сума інвестицій}} \times 100\% \quad (7.7)$$

З прикладу видно, що необхідно придбати устаткування Б, оскільки для устаткування А – ДВК = $120/100 \times 100\% = 120\%$, а для устаткування Б – ДВК = $150/100 \times 100\% = 150\%$.

Проте і цей метод має недоліки: він не враховує розподілу грошових надходжень і видатків за роками. У даному прикладі грошові надходження на четвертому році за устаткуванням Б такі ж, як і в першому році. Однак, як правило, керівництво підприємства надає перевагу більш високим грошовим доходам у перші роки. Тому воно може вибрати устаткування А, незважаючи на низький ДВК.

Рентабельність капіталовкладень як традиційний критерій оцінки інвестиційних проєктів ґрунтується на співвідношенні між очікуваним прибутком від проєкту та загальною сумою інвестицій. Вважається, що інвестиції ефективні, якщо рентабельність перевищує встановлений мінімальний поріг. Порівняно з іншими проєктами, перевагу надають тим, що мають найвищу рентабельність. Ці традиційні критерії є частиною статичних методів, які оцінюють середні значення без урахування часових відмінностей у виникненні витрат та прибутків. На відміну від статичних, динамічні методи передбачають розрахунки для всього терміну реалізації проєкту, зокрема з використанням дисконтування грошових потоків.

Оцінка ефективності інвестицій базується на методах нарощування чи дисконтування грошових надходжень, враховуючи зміну вартості грошей у часі.

Сутність методу *нарощування* полягає у визначенні суми грошей, яку матиме інвестор після закінчення операції. При використанні цього методу дослідження грошового потоку здійснюється від сьогоднішнього до майбутнього. Наприклад, якщо потрібно було б вкласти 1000 тис. грн у банк, що виплачує 20% річних, то ми б розраховали такі показники доходності:

за 1-й рік $1000 (1+20\%) = 1000 \times 1,2 = 1200$ тис. грн;

за 2-й рік $1200 (1+20\%) = 1200 \times 1,2 = 1440$ тис. грн;

за 3-й рік $1440 (1+20\%) = 1440 \times 1,2 = 1728$ тис. грн.

Це можна записати і таким чином:

$$1000 \times 1,2 \times 1,2 \times 1,2 = 1000 \times 1,2^3 = 1728 \text{ тис. грн.}$$

Даний приклад показує методику визначення вартості інвестицій з використанням складних процентів. Сума річних процентів щороку зростає, тому маємо дохід як з початкового капіталу, так і з процентів, одержаних за попередні роки.

Для визначення вартості, яку матимуть інвестиції через декілька років, при використанні складних процентів використовують формулу:

$$S = P (1+r)^n$$

де S – майбутня вартість інвестицій через n років; P – початкова сума інвестицій; r – ставка процентів, виражена десятковим дробом; n – кількість років у розрахунковому періоді.

Метод дисконтування грошових надходжень

Метод дисконтування грошових надходжень – це дослідження грошового потоку навпаки – від майбутнього до сьогоденного моменту часу. Він дає змогу визначити, скільки грошей потрібно вкласти сьогодні, щоб одержати певну суму після закінчення заданого періоду. Для цього використовується така формула:

$$P = \frac{S}{(1+r)^n} = S(1+r)^{-n} \quad (7.8)$$

Іншими словами, дисконтування грошових надходжень використовується для визначення суми інвестицій, які необхідно вкласти сьогодні, щоб довести їх вартість до потрібної величини при заданій ставці процента.

Для того, щоб через три роки вартість інвестицій досягла 1728 тис. грн при ставці 20% необхідно вкласти таку суму:

$$P = 1728 \times 1 / 1,2^3 = 1728 \times 0,5787 = 1000 \text{ тис. грн.}$$

Наприклад, компанія розглядає питання про те, чи варто вкладати 150 тис. грн у проєкт, який через 2 роки принесе дохід у 200 тис. грн. Прийнято рішення вкласти гроші лише за умови, що річний дохід від цієї інвестиції становитиме не менше 10% доходу, який можна одержати, якщо покласти гроші в банк. Для того, щоб через 2 роки одержати 200 тис. грн, компанія зараз повинна вкласти під 10% річних 165 тис. грн ($200 \times 1 / 1,1^2$). Проєкт дає дохід 200 тис. грн при меншій сумі інвестицій (150 тис. грн). Це означає, що ставка доходу перевищує 10%, отже проєкт є вигідним.

Дисконтування грошових надходжень покладено в основу методів визначення чистої (приведеної) поточної вартості проєктів і рівня їх рентабельності.

Сутність методу *чистої теперішньої вартості* полягає в наступному:

1. Визначається поточна вартість витрат (С), тобто вирішується питання, скільки інвестицій потрібно зарезервувати для проєкту.

2. Підраховується поточна вартість майбутніх грошових надходжень від проєкту. Для цього доходи за кожен рік приводяться до поточної дати. Результати підрахунків показують, скільки коштів потрібно було б вкласти зараз для одержання запланованих доходів, якщо б ставка доходів дорівнювала ставці процента в банку чи дивідендній віддачі капіталу.

$$B = \sum_{n=1} \frac{B_n}{(1+r)^n} \quad (7.9)$$

Підсумувавши поточну вартість доходів за усі роки, одержимо загальну поточну вартість доходів від проєкту (В).

3. Поточна вартість витрат (С) порівнюється з поточною вартістю доходів (В). Різниця між ними становить *чисту теперішню (поточну) вартість доходів* (ЧТВ):

$$\text{ЧТВ} = B - C = \sum_{n=1} \frac{B_n}{(1+r)^n} - C \quad (7.10)$$

Чиста теперішня вартість показує чисті доходи чи збитки інвестора в результаті вкладення грошей в проєкт порівняно і зберіганням грошей в банку.

Якщо $ЧТВ > 0$, то це означає, що проєкт принесе більший дохід, ніж вартість капіталу.

Якщо $ЧТВ < 0$, то проєкт має дохідність нижчу, ніж вартість капіталу, і тому вигідніше залишити гроші в банку.

Якщо $ЧТВ = 0$, то проєкт є ні прибутковим, ні збитковим.

При порівнянні двох чи більше проєктів перевагу варто віддати варіанту з найбільшим значенням $ЧТВ$. У деяких випадках доводиться затверджувати проєкт, чиста теперішня вартість якого від'ємна. Наприклад, якщо у двох розглянутих проєктів $ЧТВ$ від'ємна, а вибрати якийсь проєкт все ж необхідно, то обирають проєкт, від'ємне значення $ЧТВ$ якого ближче до нуля.

Якщо гроші у проєкт інвестуються частинами протягом кількох років, то для підрахунку $ЧТВ$ застосовується така формула:

$$ЧТВ = B - C = \sum_{n=1} \frac{B_n}{(1+r)^n} - \sum_{j=1} \frac{C_j}{(1+r)^j} \quad (7.11)$$

де n – кількість періодів одержання доходів, j – кількість періодів інвестування коштів.

Наприклад, фірма розглядає питання про те, чи варто їй вкласти 360 тис. грн у проєкт, який може дати прибуток в перший рік 200 тис. грн., в другий рік – 160 тис. грн і в третій рік – 120 тис. грн. Банківські проценти на капітал становлять 10%. Іншими словами, фірмі потрібна дохідність інвестицій мінімум 10%. Чи варто вкладати кошти у цей проєкт? Щоб дати відповідь на це питання підрахуємо $ЧТВ$ за допомогою методу дисконтування грошових надходжень.

За допомогою методу чистої теперішньої вартості можна реально оцінити дохідність проєктів. Цей метод є основним при аналізі ефективності інвестиційної діяльності, однак не виключає можливості використання інших методів. Зокрема, якщо інвестиції

пов'язані з високим ступенем ризику, інвестори зацікавлені не стільки у прибутковості проєкту, скільки в тому, щоб інвестиції якомога швидше себе окупили. Чим коротший термін окупності, тим менший ступінь ризику інвестування. У такому випадку доцільним є використання методу, що базується на розрахунку терміну окупності інвестиційних проєктів з урахуванням дисконтування грошових надходжень.

Індекс рентабельності інвестицій – це дисконтована вартість грошових надходжень від проєкту в розрахунку на 1 грн інвестицій у даний проєкт.

Індекс рентабельності інвестицій визначається за формулою:

$$RI = \sum_{n=1}^n \frac{B_i}{(1+r)^n} / C \quad (7.12)$$

На відміну від чистої теперішньої вартості даний показник є відносним, тому його зручно використовувати при виборі варіанта проєкту інвестування з ряду альтернативних.

Проєкт	Інвестиції, тис. грн	Річний дохід протягом 5 років, тис. грн	ЧТВ з розрахунку 10% річних, тис. грн	Індекс рентабельності
1	2	3	4 (розрахунок під таблицею)	5 = 4 : 2
A	500	150	568,5	1,14
B	300	85	322,0	1,07
C	800	220	833,8	1,04

Коефіцієнт дисконтування $(1+r)^{-n} = (1+0,1)^{-1} = 0,909$

$(1+0,1)^{-2} = 0,826$

$(1+0,1)^{-3} = 0,751$

$(1+0,1)^{-4} = 0,683$

$(1+0,1)^{-5} = 0,621$

Разом: 3,79

150 x 3,79 = 568, 5 тис. грн.

За величиною чистої теперішньої вартості найбільш вигідний проєкт С, а за рівнем індексу рентабельності – проєкт А.

Оцінка ймовірності того чи іншого результату інвестиційного проєкту вимагає, щоб працівник, який ухвалює рішення, міг передбачити багато можливих варіантів та оцінити ймовірність настання кожного з них. Остаточне інвестиційне рішення може прийматися на різних ієрархічних рівнях. Це залежить від обсягу, типу і ризикованості інвестицій.

Після прийняття інвестиційного рішення необхідно спланувати його втілення і розробити систему післяінвестиційного контролю. Успіх проєкту бажано оцінювати за тими ж критеріями, які використовувались для його обґрунтування.

Методи оцінки доцільності фінансових інвестицій

Метод дисконтування

Метод дисконтування називають також методом розрахунку внутрішньої (потенційної) вартості інвестиції. У разі використання цього методу відповідні інвестиційні рішення ухвалюються на основі порівняння абсолютних величин: теперішньої вартості вхідних і вихідних грошових потоків, які є наслідком інвестиційних вкладень. При цьому ставка дисконтування, яка застосовується при розрахунках теперішньої вартості, є заданою і відповідає ставці дохідності за можливими альтернативними вкладеннями.

Доцільність фінансових інвестицій в окремі об'єкти визначається шляхом приведення до теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків від здійснення інвестицій та зіставлення сумарної величини цих потоків із собівартістю інвестицій (грошових виплат на придбання інвестиції). Вартість інвестиції визначається за таким алгоритмом:

$$C_0 = \frac{CF_1}{1+r} + \frac{CF_2}{(1+r)^2} + \frac{CF_3}{(1+r)^3} + \dots + \frac{CF_n}{(1+r)^n} - E_0 \quad (7.13)$$

де C_0 – вартість інвестиції; CF – чистий грошовий потік від

здійснення інвестиції; E_0 – собівартість інвестиції; r – коефіцієнт, який характеризує ставку дисконтування ($r = p/100\%$); p – ставка дисконтування (ставка дохідності за найкращою (або середньою) з альтернативних можливостей вкладення коштів на ринку); складається з двох компонентів: фіксованої ставки за безризиковими вкладеннями та середньоринкової премії за ризик; n – період, протягом якого кошти вкладаються у фінансові інвестиції (кількість інтервалів, за які нараховуються доходи).

Опираючись на критерій прибутковості, ***рішення щодо інвестиційних вкладень може бути прийняте, якщо вартість інвестиції є не менше нуля ($C_0 > 0$)***. У такому разі рентабельність фінансових інвестицій дорівнюватиме або перевищуватиме ставку рентабельності за альтернативними вкладеннями на ринку. У разі наявності багатьох альтернативних вкладень перевага віддається тому фінансовому інструменту, вартість якого є найвищою.

Метод ефективної ставки процента

Застосовують різні концепції розрахунку ефективної ставки.

Ефективна ставка процента за фінансовими інвестиціями – це реальна ставка дохідності інвестиційних вкладень за визначений період. Цей показник характеризує рентабельність інвестиційних вкладень, розраховується як відношення річного процента за вкладеннями (скоригованого на середньорічну суму дисконту (+) чи премії (-) до величини вкладень (собівартості інвестицій) .

Метод ефективної ставки процента застосовується для оцінки фінансових вкладень з фіксованою ставкою дохідності (облігації, привілейовані акції, депозитні сертифікати тощо). При цьому може використовуватися як статичний, так і динамічний підхід.

За статичного підходу вигідність інвестицій визначається на основі порівняння ефективної ставки процента за кількома альтернативними об'єктами інвестування. Перевага віддається тим інвестиціям, що характерні вищою рентабельністю.

Якщо погашення інвестицій здійснюється в кінці періоду і вони придбані з дисконтом, тобто за ціною, нижчою, ніж ціна погашення, то інвесторам доцільно використати такий алгоритм розрахунку ефективної ставки процента:

$$R_e = \frac{i + d/n}{K_e} \times 100 \quad (7.14)$$

де d – дисконт, виражений у процентах ($K_n - K_e$); i – фіксована процентна ставка; K_e – курс емісії (собівартість інвестицій), %; K_n – курс погашення інвестицій, %.

У разі, якщо фінансові інвестиції придбані з премією, тобто за ціною, вищою, ніж ціна їх погашення, то формула набуде такого вигляду:

$$R_e = \frac{1 - g/n}{K_e} \times 100 \quad (7.15)$$

де g – премія, з якою придбані інвестиції ($K_e - K_n$).

Звичайно, у разі необхідності у зазначених формулах можуть використовуватися не лише відносні, а й абсолютні величини.

У разі, якщо погашення облігацій здійснюється щорічно рівними сумами, то в алгоритмі розрахунку ефективної ставки процента замість n доцільно підставити середню величину строку обігу облігацій (t):

$$t = \frac{n+1}{2} \quad (7.16)$$

Метод визначення внутрішньої норми прибутковості

Цей метод при оцінці інвестицій передбачає розрахунок відносного показника – ставки дохідності, за якої вартість інвестиції дорівнює нулю (теперішня вартість усіх грошових видатків на здійснення інвестиції дорівнює теперішній вартості всіх грошових надходжень від цієї інвестиції). Ця ставка відповідає мінімальній ставці рентабельності, за якої пріоритет може надаватися альтернативним вкладенням на ринку.

Правило прийняття інвестиційних рішень за цим методом формулюється таким чином: перевага повинна віддаватися тому об'єкту інвестицій, внутрішня норма прибутковості за яким є більшою, ніж середня ставка дохідності за альтернативними вкладеннями на ринку капіталів.

Для розрахунку внутрішньої норми прибутковості використаємо формулу:

$$re = re_1 - Co_1 x \frac{re_2 - re_1}{Co_2 - Co_1} \quad (7.17)$$

де Co_1 ; Co_2 – внутрішня вартість інвестиції за різних варіантів ставки дисконтування.

Методом передбачено, що шукану процентну ставку можна розрахувати на основі зіставлення вартості інвестицій за двох пробних варіантів ставок дисконтування (re_1 ; re_2), які підбираються таким чином, що в інтервалі між re_1 та re_2 вартість інвестиції змінює своє значення з «+» на «-» і навпаки.

Якщо $re > r$, то інвестиції в аналізований об'єкт вигідні. За наявності кількох альтернативних об'єктів інвестування перевага віддається тому, внутрішня ставка процента за яким є вищою.

Ризик зміни процентних ставок і дюрація

Період, на який інвестор планує вкласти кошти у цінні папери, не завжди збігається з періодом обігу цих цінних паперів. У такому разі інвестиційні вкладення реалізуються за ринковим курсом. Цей курс значною мірою залежить від процентних ставок на ринку капіталів. Якщо вони зростають, курс цінних паперів з фіксованою номінальною ставкою процента падає, і навпаки. Отже, у разі зміни процентних ставок на ринку капіталів інвестор, який здійснив фінансові вкладення в цінні папери з фіксованою ставкою дохідності, зазнає ризику курсових втрат.

Найважливішим інструментом оцінки ризику зміни процентних ставок та його нейтралізації є розрахунок показника *дюрації*. Дюрація

характеризує середньозважений період, протягом якого інвестор може амортизувати собівартість інвестиції, тобто отримати початкову суму фінансових вкладень. Завдяки показнику дюрації інвестор може дістати інформацію про середній строк, протягом якого кошти будуть заморожені в тому чи іншому об'єкті інвестицій. Для розрахунку цього показника слід скористатися інформацією щодо курсової вартості інвестицій, прогнозованої величини грошових потоків від здійснення інвестиції у розрізі окремих періодів, середніх процентних ставок на ринку, прогнозного періоду володіння інвестицією та періоду обігу цінних паперів. Дюрація розраховується за таким алгоритмом:

$$D = \frac{\sum_{t=1}^n tCF_t(1+r)^{-t}}{\sum_{t=1}^n CF_t(1+r)^{-t}}, \quad (7.18)$$

де D – показник дюрації (кількість періодів); t – порядковий номер періоду здійснення платежу ($t \Rightarrow n$); CF_t – чистий грошовий потік від інвестиції в періоді t ; r – коефіцієнт, який характеризує ринкову ставку дисконту за аналогічними фінансовими вкладеннями.

Чим ближче показник дюрації до планового періоду вкладання коштів, тим меншим є ризик зміни процентних ставок.

Зрозуміло, що чим вищою є ефективна ставка процента за інвестиціями та інтенсивнішими грошові потоки від її здійснення (раніше і частіше здійснюватимуться платежі), тим нижчим буде показник дюрації, і навпаки.

При використанні показника дюрації як чинника прийняття інвестиційних рішень варто мати на увазі, що він не враховує накладні витрати, пов'язані з інвестиційними вкладеннями.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Чим саме відрізняється релевантна інформація від нерелевантної?
2. З якими економічними категоріями дуже часто асоціюється релевантність інформації ?
3. Дайте характеристику головних ознак релевантності.
4. Які показники слід враховувати сучасним менеджерам при прийнятті управлінських рішень?
5. Охарактеризуйте вимоги, на які повинен орієнтуватися управлінець, при розробці системи критеріїв прийняття управлінських рішень?
6. Які саме управлінські рішення належать до поточних у процесі постачання ?
7. Яка процедура прийняття рішень щодо розмірів партії замовлень ?
8. Яка процедура прийняття рішень щодо вибору найвигідніших постачальників та видів матеріалів ?
9. Яка процедура прийняття рішень щодо прискорення оборотності виробничих запасів ?
10. Охарактеризуйте поточні рішення, які відносяться до процесу прийняття управлінських рішень у процесі виробництва.
11. Які основні критерії беруться до уваги при прийнятті рішень щодо обсягу і структури випуску продукції ?
12. Для яких цілей доцільно використовувати ABC- та XYZ-аналіз ?
13. Які чинники слід брати до уваги в процесі прийняття управлінських рішень типу „виробляти чи купувати” ?
14. Які основні критерії беруться до уваги при прийнятті рішень щодо формування оптимальної виробничої програми ?

15. Від яких факторів залежить нижня границя відпускної ціни у процесі реалізації продукції ?

16. Які Ви знаєте критерії оцінки інвестиційних проектів ?

17. Дайте характеристику традиційним критеріям оцінки інвестиційних проектів та вкажіть на їх недоліки.

18. Охарактеризуйте критерії оцінки інвестиційних проектів з дисконтуванням грошових потоків.

ТЕСТИ

1. Інформація, внаслідок якої можна вплинути на прийняття управлінського рішення, називається:

- 1) звичайною;
- 2) конфіденційною;
- 3) релевантною;
- 4) не релевантною.

2. Релевантність інформації дуже часто асоціюється із:

- 1) витратами підприємства;
- 2) доходами підприємства;
- 3) фінансовими результатами підприємства;
- 4) витратами і доходами підприємства.

3. Діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат і їх фактором, називається:

- 1) релевантним;
- 2) не релевантним;
- 3) граничним;
- 4) критичним.

4. В сучасних умовах господарювання важливо приймати рішення, які б найповніше відповідали існуючій ситуації та супроводжувалися (в міру можливості):

- 1) меншими затратами;
- 2) більшими вигодами;
- 3) відповіді 1 і 2;
- 4) мінімальним ризиком.

5. Усі критерії прийняття рішень можна розташувати між двома підходами (полюсами):

- 1) позитивними і негативними;
- 2) повною раціональністю і повною ірраціональністю;
- 3) додатними і від'ємними;
- 4) вірна відповідь відсутня.

6. У процесі прийняття управлінських рішень керівник, як правило, використовує критерії:

- 1) кількісні і якісні;
- 2) натуральні і вартісні;
- 3) позитивні і негативні;
- 4) усі вище перелічені.

7. До поточних рішень у процесі постачання належать рішення щодо:

- 1) розмірів партії замовлень;
- 2) вибору найвигідніших постачальників та видів матеріалів;
- 3) прискорення оборотності виробничих запасів;
- 4) усі вище перелічені.

8. Прийняття рішень щодо вибору найвигідніших постачальників та видів матеріалів доцільно здійснювати на основі:

- 1) ABC - аналізу
- 2) XYZ - аналізу;
- 3) кореляційного аналізу;
- 4) ABC- та XYZ-аналізу.

9. Для коригування оптимального обсягу запасу на основі ABC- методу використовують систематичний контроль запасів:

- 1) групи А;
- 2) групи В;
- 3) групи С;
- 4) усіх груп.

10. Структура споживання окремих видів матеріалів, умови постачання (закупівлі) є характерними для:

- 1) ABC - аналізу
- 2) XYZ - аналізу;
- 3) кореляційного аналізу;
- 4) усі відповіді вірні.

11. При неповному завантаженні потужностей і відсутності «вузьких місць» як критерій визначення виробничої програми використовують:

- 1) питомий маржинальний прибуток;
- 2) упущену вигоду;
- 3) питомий маржинальний прибуток на одиницю «вузького місця»;
- 4) усе вище перелічене.

12. При повному завантаженні потужностей і великій кількості «вузьких місць» як критерій визначення виробничої програми використовують:

- 1) питомий маржинальний прибуток;
- 2) упущену вигоду;
- 3) питомий маржинальний прибуток на одиницю «вузького місця»;
- 4) вірна відповідь відсутня.

13. Маржинальний прибуток – це:

- 1) різниця між виручкою від реалізації продукції (послуг) і постійними витратами;
- 2) різниця між собівартістю продукції (послуг) і постійними витратами;
- 3) різниця між ціною продукції (послуг) і постійними витратами;
- 4) різниця між ціною продукції (послуг) і змінними витратами.

14. Які із наведених нижче рішень не мають жодного відношення до поточних рішень у процесі виробництва:

- 1) рішення щодо обсягу і структури випуску;
- 2) рішення щодо розмірів партії (серії) виробництва продукції;
- 3) рішення щодо оптимізації постійних затрат та сфер діяльності;
- 4) вірна відповідь відсутня.

15. Вибір управлінського рішення типу «виробляти чи купувати» залежить від:

- 1) економічних і неекономічних чинників;
- 2) завантаження виробничих потужностей;
- 3) наявності «вузьких місць»;
- 4) усього вище переліченого.

16. Порівнювати витрати на придбання з додатковими витратами, що виникнуть у результаті самостійного виробництва доцільно здійснювати у випадку прийняття рішення типу «виробляти чи купувати» при умові:

- 1) недовантаження виробничих потужностей;
- 2) відсутності «вузьких місць»;
- 3) відповіді 1 і 2;
- 4) наявності «вузьких місць».

17. У випадку відсутності «вузьких місць» до виробничої програми підприємства найбільш доцільно включати продукцію:

- 1) з найбільшою сумою покриття;
- 2) з найменшою сумою покриття;
- 3) традиційну;
- 4) нову.

18. З метою оптимізації виробничої програми у випадку наявності на підприємстві «вузького місця» необхідно використовувати:

- 1) абсолютну суму покриття;
- 2) відносну суму покриття;
- 3) одну з перелічених вище;
- 4) вірна відповідь відсутня.

19. Нижня границя ціни – це показник, який слід застосовувати у випадку прийняття управлінських рішень стосовно процесу(ів):

- 1) постачання;
- 2) виробництва;
- 3) реалізації;
- 4) усі відповіді вірні.

20. У випадку реалізації продукції традиційного асортименту критеріями прийняття управлінських рішень вважаються:

- 1) релевантні витрати та упущена вигода;
- 2) змінні витрати і плановий маржинальний прибуток;
- 3) постійні і змінні витрати на одиницю продукції;
- 4) загальні змінні і постійні витрати.

21. Які з наведених нижче критеріїв оцінки інвестиційних проєктів не відносяться до традиційних ?

- 1) окупність;
- 2) рентабельність;
- 3) індекс прибутковості;
- 4) вірна відповідь відсутня.

22. Які з наведених нижче критеріїв оцінки інвестиційних проєктів не відносяться до критеріїв з дисконтуванням грошових потоків ?

- 1) чиста приведена вартість;
- 2) внутрішня норма рентабельності;
- 3) приведена окупність;
- 4) вірна відповідь відсутня.

23. Послідовність однакових регулярно повторюваних грошових потоків називається:

- 1) ануїтетом;
- 2) приведеною окупністю;
- 3) приведеним доходом;
- 4) усі відповіді вірні.

24. Ставка дисконтування, при якій чиста приведена вартість інвестицій дорівнює нулю, - це:

- 1) чиста приведена вартість;
- 2) внутрішня норма рентабельності;
- 3) ануїтет;
- 4) рентабельність капіталовкладень.

25. Економічну вигоду, яку може принести інвестиційний проєкт на кожну затрачену гривню, показує:

- 1) окупність інвестицій;
- 2) чистий приведений дохід;
- 3) індекс прибутковості;
- 4) внутрішня норма рентабельності.

ТЕМА 8

БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ

8.1. Сутність бюджетування та його організація.

8.2. Порядок складання бюджетів.

8.3. Організація та методика контролю за виконанням бюджетів.

8.1. Сутність бюджетування та його організація

На всіх стадіях господарського процесу адміністративний персонал підприємств та організацій ухвалює певні управлінські рішення з метою забезпечення стабільного функціонування суб'єктів господарювання й отримання позитивних результатів від господарської діяльності. З метою оптимізації прийняття управлінських рішень почали впроваджувати систему бюджетування.

Бюджетування – це динамічний процес планування майбутніх операцій підприємства за різними альтернативними рішеннями, результатом якого є підготовка окремих бюджетів. Складання бюджетів – найважливіший процес в системі планування і контролю в управлінському обліку. Бюджет – це план господарської діяльності підприємства, відображений системою кількісних і вартісних показників, підготовлений на певний період часу, який відображає необхідну для досягнення визначеної мети величину доходів, витрат, капіталу. Бюджет також є інструментом координації і контролю за його виконанням.

Не зважаючи на те, що бюджетування поширене на великих підприємствах, проте його використовують також і малі. Однак у перших реальність бюджету, як правило, вища, ніж в останніх. Це пояснюється тим, що підприємства планують на майбутні періоди більш ефективну діяльність в порівнянні з попереднім. Якщо великі підприємства мають, як правило, стабільні ринки збуту, то малі

підприємства часто переоцінюють масштаби можливої реалізації їхньої продукції, плануючи при цьому необґрунтовані витрати. Тому їм необхідно багато уваги приділяти бюджету продаж, ретельно розраховувати збутовий потенціал, і вже відповідно до нього планувати витрати.

Бюджетування надає підприємствам ряд переваг перед конкурентами, які не складають бюджети, оскільки забезпечує створення ефективної системи управління обмеженими ресурсами.

Виділяють такі функції бюджетування:

1) мотивація. Бюджети інформують керівників різних ланок управління про результати роботи, які від них очікують, та на цій основі стимулюють їх до досягнення поставленої мети. Найбільш ця функція проявляється у тих випадках, коли керівник підрозділу брав активну участь у розробці бюджету;

2) координування. Усі центри відповідальності підприємства взаємопов'язані. Дуже важливо, щоб бюджет виробництва був узгоджений з бюджетом відділу збуту, адже немає необхідності виготовляти більше продукції, ніж підприємства може реалізувати. Аналогічно бюджет відділу постачання слід узгодити з бюджетом прямих матеріальних витрат і так далі. Тільки скоординована робота всіх центрів відповідальності забезпечить досягнення поставлених цілей підприємства загалом;

3) інформативна. Перегляд зведеного бюджету керівниками різних ланок управління дає можливість отримати глибокі знання про особливості діяльності усіх центрів відповідальності. Також складання бюджетів збільшує поінформованість працівників підприємства щодо стану зовнішнього економічного середовища;

4) виявлення «вузьких місць». Складання бюджету дає можливість виявляти проблемні ділянки діяльності підприємства, які вимагають першочергової уваги, дозволяє заздалегідь запобігти прийняттю необґрунтованих та неефективних управлінських рішень;

5) оцінка. Співвідношення бюджетних і фактичних даних є фактором оцінки діяльності кожного центру відповідальності. Таке порівняння, як правило, здійснюють щомісяця. На великих підприємствах прийнято порівнювати результати за аналогічні місяці різних років. Проте таке порівняння має ряд недоліків, оскільки не враховується вплив інфляційних процесів, податкової системи держави тощо, на які не має вплив підприємство;

б) контроль. Ця функція дає змогу контролювати діяльність окремих структурних підрозділів, керівників різних ланок управління підприємством та своєчасно вживати необхідних заходів для усунення виявлених недоліків.

Процес складання бюджетів є досить складним і вимагає участі керівників усіх ланок управління, а саме: директора, представників з бухгалтерії, відділів постачання, збуту, керівників структурних підрозділів тощо. Тому на великих підприємствах для складання бюджетів часто створюють бюджетний комітет. Хоча бюджетний комітет насить консультативний характер, проте він виконує досить важливі функції: визначення бюджетної політики, ретельна перевірка та аналіз бюджетів, надання рекомендацій, узгодження розбіжностей, координування діяльності підприємства. Рішення бюджетного комітету є дуже впливові.

Інструктивним матеріалом для процесу бюджетування є відповідна інструкція, в якій відображають політику підприємства, організаційну структуру, передбачають центри відповідальності тощо. Інструкція слугує певними правилами для складання бюджетів. Хоча розділи інструкції з бюджетування не є чітко регламентованими, однак в них доцільно передбачити таке:

– мета і завдання бюджетування (визначення мети бюджетування; встановлення завдань кожного з етапів бюджетного процесу);

– визначення організаційної структури підприємства з метою бюджетування (визначення підпорядкованості та відповідальності окремих структурних підрозділів, встановлення центрів відповідальності та визначення взаємозв'язків між ними);

– організація процесу бюджетування (структура бюджетного комітету, його обов'язки, перелік відповідальних осіб за формування бюджетів, порядок складання бюджетів, терміни формування бюджетів);

– структура бюджетів (склад бюджетів підприємства зі зазначенням їх виконавців, перелік показників, які повинні бути передбачені у кожному з бюджетів, пояснення порядку формування таких показників, визначення взаємозв'язків між показниками різних бюджетів);

– порядок та терміни проведення облікових процедур.

Підготовку бюджету необхідно розпочинати з точно сформульованого заголовку із зазначенням періоду, за який він складається. Інформація, що представлена в бюджеті повинна бути точною, повною, доступною та значущою для її користувача. Недостатність інформації може призвести до невірної трактування даних, наведених в бюджеті. В свою чергу, надлишок інформації завуальовує основні і найбільш важливі дані.

У бюджеті немає необхідності збалансовувати інформацію про доходи і витрати. Наприклад, у бюджеті прямих витрат на оплату праці міститься інформація тільки про планові витрати на оплату праці робітників.

Бюджет можна складати не лише у вартісному чи натурально-вартісному виразі, але й натуральному, наприклад, в годинах, в одиницях об'єму, ваги тощо.

Бюджет не має стандартизованих форм, яких слід суворо дотримуватися. Він може бути як надзвичайно простим (наприклад, для торгової точки), так і надзвичайно складним (наприклад, для

будівельного підприємства з багатьма структурними підрозділами, які включають управління виробничо-технологічної комплектації, управління механізації, будівельно-монтажні управління тощо). Вид та форму бюджету вибирає його розробник, при цьому враховується розмір підприємства, предмет складання бюджету, міра необхідної деталізації, кваліфікація розробників тощо.

Управління на основі бюджетів не повинне бути жорстким. Бюджету необхідно дотримуватися, але якщо на підприємстві складається ситуація, коли є змога заключити вигідні контракти щодо додаткового збуту продукції, чи виникла необхідність у понесенні додаткових затрат, то він має бути достатньо гнучким. Курівники різних рівнів управління повинні знати, що вони можуть отримати дозвіл на додаткове понесення витрат, якщо це не суперечить інтересам підприємства.

Бюджети розробляються як для підприємства загалом, так і для кожного підрозділу зокрема. При цьому існують різні підходи до порядку складання бюджетів: згори – вниз (складання бюджетів починається з вищих ланок управління підприємством); знизу – вгору (складання бюджетів починається на рівні підрозділів з подальшим їх узагальненням); комбінований (в процесі складання бюджетів поєднуються перші два підходи).

Порядок складання бюджетів також залежить від організації процесу бюджетування, у зв'язку з чим виділяють бюджетування «з нуля» та бюджетування через приріст. Бюджетування «з нуля» полягає у розробці бюджетів без урахування особливостей господарської діяльності підприємства у попередні періоди. Цей метод бюджетування є досить складним та громіздким, оскільки вимагає обґрунтування кожного виду витрат і доходів так, ніби діяльність підприємства почалася лише в бюджетному періоді. Однак бюджетування «з нуля» має ряд переваг: уникнення недоліків діяльності попередніх звітних періодів, диверсифікація ринків збуту,

пошук шляхів уникнення втрат, які в попередніх періодах приймалися за норму, тощо.

Бюджетування через приріст полягає у розробці бюджетів на основі інформації про діяльність підприємства за попередні періоди з подальшим її коригуванням через зміни в зовнішньому економічному середовищі, в податковій системі, в технології виробництва тощо. Цей метод бюджетування знайшов широке застосування на практиці, оскільки не вимагає значних затрат часу та враховує досягнення у діяльності підприємства протягом попередніх періодів. Основним його недоліком є те, що поряд з позитивними процесами звітного періоду на новий бюджетний період переносяться і недоліки.

В економічній літературі бюджети класифікують за такими ознаками: за колом охоплених операцій; за призначенням; за об'єктами бюджетування; за періодичністю; за методикою складання; за метою діяльності.

За колом охоплених операцій бюджети поділяють на функціональні та зведені. **Функціональні бюджети** є окремими складовими зведеного бюджету. Вони стосуються окремих підрозділів, видів діяльності, видів продукції (робіт, послуг). **Зведений бюджет** – це план роботи підприємства загалом, узгоджений з усіма його підрозділами. Даний бюджет охоплює операційний і фінансовий бюджети, склад яких залежить від галузі, в якій функціонує підприємство, та специфіки його діяльності.

В залежності від призначення виділяють операційний бюджет та фінансовий бюджет. До **операційного бюджету** відносять бюджети доходів та витрат підприємства. Основними складовими такого бюджету є:

- бюджет продажу;
- бюджет виробництва;
- бюджет операційних витрат;
- бюджетний звіт про фінансові результати.

Фінансові бюджети – це сукупність бюджетів, які відображають інформацію про планові грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Такі бюджети включають:

- бюджет грошових коштів;
- бюджет капітальних інвестицій;
- бюджетний баланс.

Вищенаведені бюджети тісно пов'язані. У фінансовому бюджеті кількісні оцінки доходів і витрат, що відображені в операційному бюджеті, трансформуються у грошові.

За об'єктами бюджетування виділяють бюджети, які розкривають весь процес господарської діяльності підприємства, - бюджет продажу, бюджет виробництва, бюджет капітальних інвестицій та ін. Бюджети можуть бути виділені також в розрізі центрів відповідальності, видів діяльності, видів продукції, структурних підрозділів тощо.

В залежності від бюджетного періоду бюджети поділяють на довготермінові, середньотермінові та короткотермінові. Бюджетний період – термін часу, який охоплює бюджет.

Довготермінові бюджети складаються з метою планування перспективного розвитку підприємства: розширення ринку збуту; забезпечення платоспроможності; максимізація прибутку тощо. До такого роду бюджетів належить, наприклад, бюджет капітальних інвестицій. **Середньотермінові бюджети** призначені для розробки конкретних планів з урахуванням наявних ресурсів підприємства, які поступово будуть впроваджені у практичну діяльність підприємства. **Короткотермінові бюджети** мають вузьку спрямованість та високий ступінь деталізації. Такі бюджети є найбільш реальними і мають високу імовірність виконання. До короткотермінових бюджетів належать: бюджет виробництва, бюджет операційних витрат, бюджет закупівлі матеріалів тощо. Короткотермінові бюджети можуть бути складеними як на рік, так і на квартал, місяць, декаду, тиждень.

За методикою складання бюджети поділяють на статичні, безперервні, динамічні та гнучкі.

У **статичних бюджетах** відображають майбутні операції на чітко визначений термін і рівень діяльності. У таких бюджетах встановлені значення усіх показників на бюджетний період не коригуються.

У **безперервних бюджетах** продовжують період планування у міру закінчення звітного періоду (місяця, кварталу). Наприклад, після закінчення звітного місяця до річного бюджету додають бюджет на подальший місяць так, щоб завжди був у наявності річний бюджет. Таке бюджетування дозволяє прогнозувати можливі відхилення від бюджету та вживати необхідні заходи для їх уникнення.

Динамічні бюджети використовують у тих випадках, коли є необхідність у коригуванні показників бюджету після завершення певного періоду через вплив зовнішніх (зміна податкової політики держави, зміна кон'юнктури ринку, інфляція) і внутрішніх факторів (зміна пріоритетів, напрямків діяльності, поява нових особливостей господарської діяльності підприємства, зміна технології виробництва). У **гнучких бюджетах** передбачають декілька альтернативних варіантів обсягу реалізації, які можуть настати внаслідок впливу різних факторів (зміна податкової політики держави, поява нових ринків збуту, невиконання бюджету виробництва тощо). Гнучкі бюджети є досить важливими для встановлення міри виконання бюджету після закінчення бюджетного періоду.

Також виділяють песимістичний, ймовірний і оптимістичний бюджети. У **песимістичному** бюджеті передбачають мінімальні цілі при мінімальних витратах. У **ймовірному** бюджеті планують досягнення максимальних цілей при незначних витратах. У **оптимістичному** бюджеті передбачають досягнення максимальної мети при оптимальних витратах.

8.2. Порядок складання бюджетів

Основний (зведений) бюджет є скоординованим за всіма підрозділами планом господарської діяльності підприємства. Основні складові такого бюджету виробничого підприємства представлені на рис. 8.1. Зведений бюджет торговельного підприємства не містить бюджету виробництва, бюджету собівартості готової продукції, бюджету собівартості реалізованої продукції. Замість цих бюджетів складають бюджет закупівель товарів та бюджет собівартості реалізованих товарів.

Розглянемо основні складові бюджету виробничого підприємства.

Відправною точкою всього процесу підготовки зведеного бюджету є **бюджет продажу**, оскільки від нього залежить значна частина інших бюджетів, побудованих на його інформації (бюджет виробництва, бюджет витрат на збут та ін.). Як наслідок, незначні відхилення показників даного бюджету призводять до зміни багатьох інших бюджетів. Тому процесу формування даного бюджету слід приділяти багато уваги. Ефективність і точність розрахунків бюджету продажу підвищується у разі використання різних методів. Серед статистичних методів часто використовують трендовий та кореляційний аналіз. При функціональному методі у формуванні бюджету продажу беруть активну участь усі працівники підприємства та керівники різних ланок управління. При цьому враховують:

- кон'юнктуру ринку;
- попит на продукцію;
- конкурентну здатність підприємства;
- обсяги продажів за попередні періоди;
- виробничу потужність;
- сезонні коливання виробництва тощо.

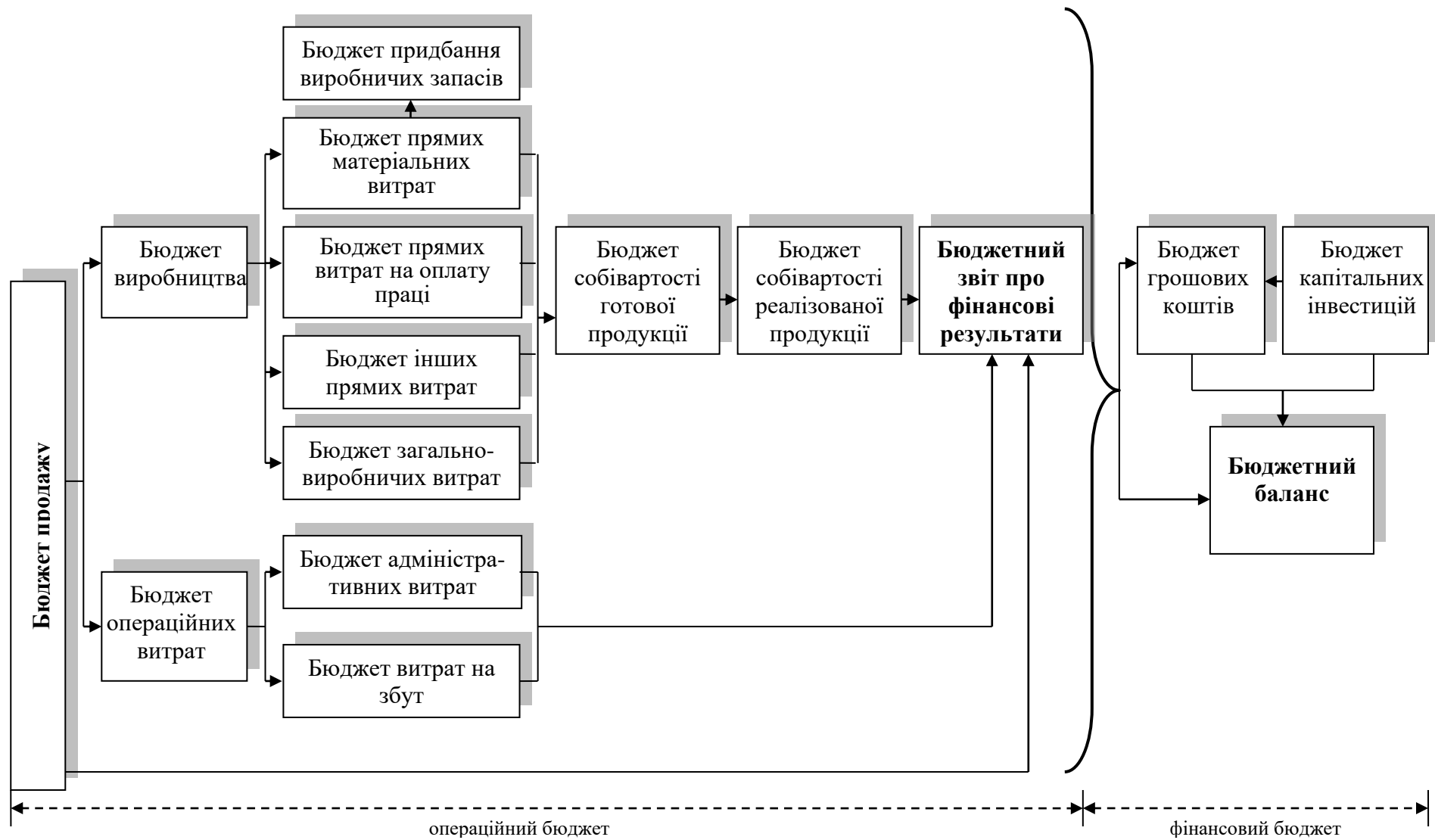


Рис. 8.1. Схема формування зведеного бюджету виробничого підприємства

На практиці формування бюджету продаж часто обмежується величиною виробничих потужностей підприємства. Однак це можливо лише для підприємств зі значним попитом на їхню продукцію і з постійними ринками збуту, які мають обґрунтовану впевненість, що вся виготовлена продукція буде реалізована.

Приклад бюджету продажу для умовного підприємства ТОВ «Світанок», яке займається пошиттям костюмів, наведений у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Бюджет продажу ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Обсяг реалізації, од.	800	900	750	880	3330
Ціна одиниці продукції, грн	330	330	340	350	-
Дохід від реалізації, грн	264000	297000	255000	308000	1124000

На основі бюджету продажу розробляють **бюджет виробництва**. У цьому бюджеті визначають обсяг продукції, який необхідно виготовити, щоб забезпечити запланований в бюджеті продажу обсяг реалізації. Бюджет виробництва формують в натуральних одиницях для кожного виду продукції, використовуючи формулу:

$$\begin{array}{l} \text{Обсяг} \\ \text{виробництва} \\ \text{продукції} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Запланований} \\ \text{обсяг} \\ \text{реалізації} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Залишки готової} \\ \text{продукції на} \\ \text{кінець бюджетного} \\ \text{періоду} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Залишки готової} \\ \text{продукції на} \\ \text{початок бюджетного} \\ \text{періоду} \end{array} \quad (8.1)$$

Як видно з вищенаведеної формули, для визначення необхідного обсягу виробництва необхідно встановити, чи будуть залишки готової продукції на кінець бюджетного періоду такими ж як на початок періоду, чи їх необхідно збільшити (зменшити). На практиці

часто залишки готової продукції на кінець бюджетного періоду встановлюють у відсотках до обсягу продажів наступного періоду.

Базуючись на інформації про запланований обсяг реалізації та бажані залишки готової продукції на кінець періоду складають виробничий графік (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Бюджет виробництва ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Запланований обсяг реалізації, од.	800	900	750	880	3 330
Залишки готової продукції на початок бюджетного періоду, од.*	53	60	50	59	53
Залишки готової продукції на кінець бюджетного періоду, од.*	60	50	59	57**	57
Запланований обсяг виробництва, од.	807	890	759	878	3 334

* Залишки складають 20 % від місячного обсягу реалізації наступного періоду.

** У I кварталі 2025 р. запланований обсяг реалізації становить 850 од.

Невід’ємними складовими бюджету виробництва є бюджет прямих матеріальних витрат, бюджет прямих витрат на оплату праці, бюджет інших прямих витрат, бюджет загальновиробничих витрат.

В собівартості продукції виробничих підприємств значну вагову частку займають матеріальні витрати, тому формуванню **бюджету прямих матеріальних витрат** приділяється багато уваги. Цей бюджет передбачає кількість та вартість матеріалів, необхідних для досягнення запланованого обсягу виробництва. Найбільш складним у визначенні величини матеріальних витрат є встановлення норм витрат на одиницю виготовленої продукції. Норми матеріальних витрат встановлюють на основі інженерних розрахунків, даних про матеріальні витрати на виробництво за попередні звітні періоди тощо. Ціну на матеріали визначають працівники відділу постачання з

урахуванням вимог НП(С)БО 9 «Запаси». Приклад бюджету прямих матеріальних витрат наведено у табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Бюджет прямих матеріальних витрат ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Запланований обсяг виробництва, од.	807	890	759	878	3 334
Витрати на одиницю продукції:					
- матеріалу А, м ²	3	3	3	3	-
- матеріалу Б, м ²	1	1	1	1	
- матеріалу В, од.	5	5	5	5	
Витрати матеріалів на весь обсяг виробництва:					
- матеріалу А, м ²	2421	2670	2277	2634	10002
- матеріалу Б, м ²	807	890	759	878	3334
- матеріалу В, од.	4035	4450	3795	4390	16670
Ціна за одиницю матеріалу, грн:					
- матеріалу А	50,0	50,0	52,0	53,0	-
- матеріалу Б	11,0	11,0	11,5	11,5	
- матеріалу В	0,5	0,5	0,5	0,5	
Прямі матеріальні витрати, грн:					
- матеріалу А	121050	133500	118404	139602	512556
- матеріалу Б	8877	9790	8728,5	10097	37492,5
- матеріалу В	2017,5	2225	1897,5	2195	8335
Разом матеріальних витрат, грн	131944,5	145515	129030	151894	558383,5

З бюджетом прямих матеріальних витрат тісно пов'язаний **бюджет придбання виробничих запасів**. Їх часто оформляють одним документом. У бюджеті придбання виробничих запасів передбачають кількість і терміни закупки матеріальних цінностей. Для визначення кількості матеріалів, які необхідно придбати за певний період, використовують наступну формулу:

розрахунки здійснюються для кожного виду продукції з подальшим узагальненням витрат на оплату праці.

Таблиця 8.5

Бюджет прямих витрат на оплату праці ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Запланований обсяг виробництва, од.	807	890	759	878	3 334
Витрати праці на одиницю продукції, люд.-год.	12	12	12	12	-
Усього люд.-год.	9684	10680	9108	10536	40008
Заробітна плата за 1 люд.-год., грн	7,0	7,0	7,5	7,5	-
Разом витрати на оплату праці, грн	67788	74760	68310	79020	289878

Бюджет інших прямих витрат відображає планові прямі витрати, відмінні від прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці, які в момент виникнення будуть віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Бюджет загальновиробничих витрат є деталізованим планом витрат, відмінних від прямих, які включаються до собівартості виготовленої продукції. Такий бюджет формується на основі даних бюджету виробництва з урахуванням інформації про загальновиробничі витрати за попередні звітні періоди.

Бюджет загальновиробничих витрат є складним для формування, оскільки, по-перше, в ньому можуть акумулюватися витрати різних центрів відповідальності, по-друге, виникає необхідність розподілу таких витрат на змінну і постійну частини. Як змінні, так і постійні загальновиробничі витрати можуть містити декілька статей. Змінні витрати є прямо пропорційними до обсягу виробництва і плануються з розрахунку на одиницю обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих

витрат тощо). Постійні загальновиробничі витрати плануються, як правило, у рівних сумах помісячно (поквартально).

Приклад бюджету загальновиробничих витрат наведено у табл. 8.6.

Таблиця 8.6

Бюджет загальновиробничих витрат ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Запланований обсяг виробництва, шт.	807	890	759	878	3 334
<i>Змінні загальновиробничі витрати загалом, грн, в тому числі:</i>	21789	24030	20493	23706	90018
зарплата апарату управління цехами	8232	9078	7742	8956	34008
нарахування на зарплату апарату управління цехами	3112	3431	2927	3385	12855
витрати електроенергії	5700	6290	5360	6200	23550
витрати на обслуговування обладнання	4745	5231	4464	5165	19605
Ставка змінних загальновиробничих витрат на одиницю продукції	27	27	27	27	27
<i>Постійні загальновиробничі витрати загалом, грн, в тому числі:</i>	7300	7300	7300	7300	29 200
витрати на сторожову охорону	3 500	3 500	3 500	3 500	14 000
амортизація	2 600	2 600	2 600	2 600	10 400
витрати електроенергії	1 200	1 200	1 200	1 200	4 800
Ставка постійних загальновиробничих витрат на одиницю продукції	9,05	8,2	9,62	8,31	8,76
<i>Всього загальновиробничих витрат, грн</i>	29089	31330	27793	31006	119218

Використовуючи дані бюджетів прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат та загальновиробничих витрат, формують бюджет собівартості готової продукції. При цьому враховують планові залишки незавершеного виробництва на початок і кінець бюджетного періоду:

$$\begin{aligned} \text{Собівартість} &= \text{Витрати на} &+ & \text{Залишок} &- & \text{Залишок} \\ \text{виготовленої} & \text{виробництво} & & \text{незавершеного вироб-} & & \text{незавершеного ви-} \\ \text{продукції} & \text{за бюджетний} & & \text{ництва на початок} & & \text{робництва на кінець} \\ & \text{період} & & \text{бюджетного періоду} & & \text{бюджетного періоду} \end{aligned} \quad (8.3)$$

Приклад бюджету собівартості готової продукції наведено у табл. 8.7.

Таблиця 8.7

Бюджет собівартості виготовленої продукції ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Витрати на виробництво, грн., в тому числі:	236488,5	260060	232344	270261	999153,5
прямі матеріальні витрати	131944,5	145515	129030	151894	558383,5
прямі витрати на оплату праці	67788	74760	68310	79020	289878
інші прямі витрати	7667	8455	7211	8341	31674
загальновиробничі витрати	29089	31330	27793	31006	119218
Залишок незавершеного виробництва на початок бюджетного періоду, грн	–	–	–	–	–
Залишок незавершеного виробництва на кінець бюджетного періоду, грн	–	–	–	920,30	920,30
Собівартість виготовленої продукції, грн	236488,5	260060	232344	269340,70	998233,2

*Залишок незавершеного виробництва на кінець IV кварталу планується б костюмів готовністю 50 %, грн: $920,30 = 270261 / (6 \times 0,5 + 878) \times 6 \times 0,5$

На базі бюджету собівартості готової продукції формується бюджет собівартості реалізованої продукції. Даний бюджет складається з урахуванням залишків готової продукції на початок і кінець періоду. Якщо залишки готової продукції не плануються, то собівартість реалізованої продукції буде співпадати зі собівартістю виготовленої продукції. В іншому випадку собівартість реалізованої продукції визначають за формулою:

$$\text{Собівартість реалізованої продукції} = \text{Собівартість виготовленої продукції} + \text{Залишок готової продукції на початок бюджетного періоду} - \text{Залишок готової продукції на кінець бюджетного періоду} \quad (8.4)$$

Приклад бюджету собівартості реалізованої продукції наведено у табл. 8.8.

Таблиця 8.8

Бюджет собівартості реалізованої продукції ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Собівартість виготовленої продукції, грн	236488,5	260060	232344	269340,7	998233,2
Залишок готової продукції на початок бюджетного періоду, грн	15354,1	17582,79	14610,11	18061	15354,1
Залишок готової продукції на кінець бюджетного періоду, грн	17582,79	14610,11	18061	17485,67	17485,67
Собівартість реалізованої продукції, грн	234259,81	263032,68	228893,11	269916,03	996101,63

Бюджет операційних витрат є деталізованим планом витрат, які безпосередньо не пов'язані з виготовленням продукції. Однак вони є необхідними для підтримання господарської діяльності та досягнення стратегічних цілей підприємства.

Бюджет операційних витрат включає бюджет адміністративних витрат та бюджет витрат на збут. Ці бюджети формуються на основі інформації про витрати за попередні звітні періоди з відповідним коригуванням. Зрозуміло, що у випадку зростання обсягу реалізації слід прогнозувати збільшення витрат на збут, адміністративних витрат і навіть витрат невиробничої сфери. Адміністративні витрати можуть містити декілька статей, які, як правило, є постійними. Витрати на збут часто містять, крім постійної частини, і змінну, яка включає витрати на тару, транспортування готової продукції, комісійні реалізаторам тощо.

Дані бюджету операційних витрат використовують для формування бюджетного звіту про фінансові результати та бюджету грошових коштів.

На основі підготовлених бюджету продаж, бюджету собівартості реалізованої продукції та бюджету операційних витрат формується бюджетний звіт про фінансові результати. Даний звіт має форму Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), затвердженого НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Він містить багато важливої інформації: співставлення очікуваних доходів з прогнозованими витратами, величину прибутку та податку на прибуток, можливість виплати дивідендів тощо (табл. 8.9).

Таблиця 8.9

Бюджетний звіт про фінансові результати ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	Сума, грн.
Дохід від реалізації продукції, грн	1124000
Собівартість реалізованої продукції, грн	996101,63
Валовий прибуток (збиток), грн	127898,37
Адміністративні витрати, грн	27350
Витрати на збут, грн	16990
Операційний прибуток, грн	83558,37
Податок на прибуток, грн	20889,59
Чистий прибуток (збиток), грн	62668,78

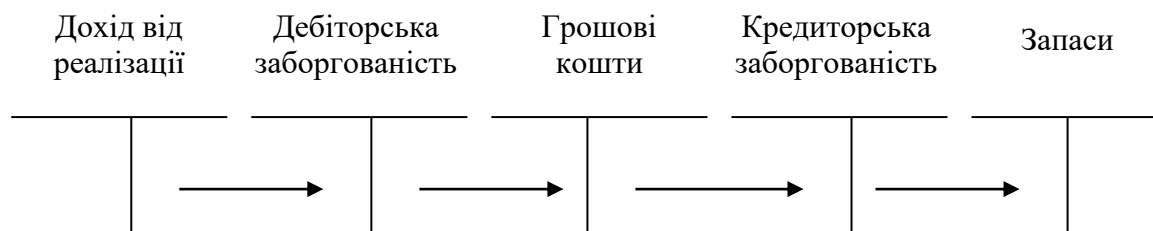
Важливим елементом бюджетування є складання бюджету капітальних інвестицій. Керівництво підприємства повинно спланувати, які необоротні активи йому необхідно придбати, а які побудувати. Бюджет капітальних інвестицій повинен включатися в основний бюджет, оскільки його показники впливають на показники інших бюджетів, які входять до зведеного бюджету. Наприклад, придбання чи створення необоротних активів змінює сальдо рахунків таких активів у бюджетному балансі; сплата відсотків за кредитами, які отримують для придбання необоротних активів, збільшують величину виплат у бюджеті грошових коштів і т. д.

Хоча бюджет капітальних інвестицій відносять до довготермінових бюджетів, однак з нього слід виокремлювати ту частину, яка стосується обраного бюджетного періоду.

Після того, як усі вищеназвані бюджети сформовані, формується бюджет грошових коштів. Цей бюджет є планом грошових потоків підприємства протягом бюджетного періоду.

Бюджет грошових коштів складається з двох частин: перша – планові надходження грошових засобів з виділенням залишків на початок бюджетного періоду; друга – планові виплати. Також у цьому бюджеті виділяють залишок грошових коштів на кінець бюджетного періоду, з чого роблять висновки про надлишок чи нестачу фінансових ресурсів, оцінюють ліквідність підприємства. Нездатність управлінського персоналу скласти реальний бюджет грошових коштів може призвести до серйозних проблем з платоспроможністю підприємства.

У бюджеті грошових коштів розкривають надходження і видатки за усіма операціями на основі показників інших бюджетів. Наприклад, з бюджету продажу отримують інформацію про надходження грошових засобів від покупців (замовників), з бюджету прямих витрат на оплату праці – про очікувані видатки на оплату праці, з бюджету придбання виробничих запасів – про видатки на придбання матеріалів і т. д. При цьому слід використовувати такий економічний взаємозв'язок:



Для формування бюджету грошових коштів не стільки є важливим термін здійснення господарських операцій, що призводять

до виникнення заборгованості, скільки термін надходження чи сплати грошових засобів.

При плануванні надходжень грошових засобів особливу увагу приділяють тим доходам, які відображають в одному періоді, а кошти від них надходять в іншому. В таких випадках підприємство повинне враховувати досвід попередніх років і в відсотковому відношенні визначати порядок надходження грошових засобів.

У табл. 8.10 відображений графік надходження грошових засобів від покупців при умові, що 75 % заборгованості надходить у періоді продажу продукції, а 25 % – у наступному періоді.

Таблиця 8.10

Графік очікуваних надходжень грошових засобів від покупців
ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Заборгованість покупців на початок бюджетного періоду, грн	69600	66000	74250	63750	69600
Дохід від реалізації, грн	264000	297000	255000	308000	1124000
Надходження грошових засобів:					
75 % від суми дебіторської заборгованості, що виникла у періоді продажу, грн	198000	222750	191250	231000	843000
25 % від суми дебіторської заборгованості, що виникла у попередньому кварталі, грн	69600	66000	74250	63750	273600
Заборгованість покупців на кінець бюджетного періоду, грн	66000	74250	63750	77000	77000

Як видно з табл. 8.10, графік очікуваних надходжень грошових засобів від покупців побудований на основі формули:

$$\begin{aligned} \text{Надходження грошових засобів від покупців} &= \text{Залишок дебіторської заборгованості покупців на початок бюджетного періоду} + \text{Дохід від реалізації} - \text{Залишок дебіторської заборгованості покупців на кінець бюджетного періоду} \quad (8.5) \end{aligned}$$

В графіку очікуваних надходжень грошових засобів від покупців підприємство також може передбачити створення резерву сумнівних боргів або відсутність надходження певної суми коштів (табл. 8.11).

Таблиця 8.11

Графік очікуваних надходжень грошових засобів від покупців з урахуванням безнадійної заборгованості ТОВ «Світанок» на 2024 р.

Показник	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом за рік
Заборгованість покупців на початок бюджетного періоду, грн.	64032	60720	68310	58650	64032
Дохід від реалізації, грн	264000	297000	255000	308000	1124000
Безнадійна заборгованість (2 % від суми дебіторської заборгованості), грн	5280	5940	5100	6160	22480
Надходження грошових засобів:					
75 % від суми дебіторської заборгованості, що виникла у періоді продажу, грн	198000	222750	191250	231000	843000
23 % від суми дебіторської заборгованості, що виникла у попередньому кварталі, грн	64032	60720	68310	58650	251712
Заборгованість покупців на кінець бюджетного періоду, грн	60720	68310	58650	70840	70840

При плануванні виплат підприємства зважають на той факт, що більшість з них не можуть бути відкладені на тривалий термін і повинні бути сплачені в період нарахування відповідних витрат (наприклад, виплата заробітної плати, сплата податків, внески до

фондів соціального страхування). Однак є ряд затрат, які нараховуються і сплачуються в різних періодах. Наприклад, підприємство може мати домовленість з окремими постачальниками про відстрочку оплати за придбані матеріальні цінності на 30 днів. При цьому графік очікуваних виплат постачальникам буде побудований на основі формули:

$$\begin{array}{r}
 \text{Виплати} \\
 \text{грошових} \\
 \text{засобів пос-} \\
 \text{тачальникам}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \text{Залишок кредиторської} \\
 \text{заборгованості} \\
 \text{постачальникам на} \\
 \text{початок бюджетного} \\
 \text{періоду}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{r}
 \text{Витрати на} \\
 \text{придбання} \\
 \text{виробничих} \\
 \text{запасів за} \\
 \text{бюджетний} \\
 \text{період}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Залишок кредиторської} \\
 \text{заборгованості} \\
 \text{постачальникам на} \\
 \text{кінець бюджетного} \\
 \text{періоду}
 \end{array}
 \quad (8.6)$$

Завершальним етапом формування зведеного бюджету є складання бюджетного балансу, який показує фінансове становище підприємства, структуру його активів та пасивів при умові, що всі заплановані показники будуть досягнуті. Структура бюджетного балансу аналогічна структурі балансу (звіту про фінансовий стан), форма якого затверджена НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Для формування бюджетного балансу беруть до уваги інформацію з балансу на початок року, а також використовують дані з усіх вищерозглянутих бюджетів. Тому на основі нього керівництво може оцінити зміни, які відбудуться з майном підприємства за бюджетний період, та зробити висновок про те, чи зведений бюджет затвердити чи слід його переглянути і внести певні корективи.

8.3. Організація та методика контролю за виконанням бюджетів

Під час ведення господарської діяльності підприємства фактичні показники не завжди співпадають з бюджетними. Найбільша відповідність бюджетних і фактичних даних буде на тих

підприємствах, де, по-перше, бюджет складений кваліфікованими в даній галузі працівниками; по-друге, кожен центр відповідальності має точний, зрозумілий і достатньо деталізований план дій для досягнення бюджетних показників; по-третє, керівники різних ланок управління впевнені, що вище керівництво зацікавлене в дотриманні бюджету.

Для виявлення й аналізу відхилень між фактичними і бюджетними показниками та внесення відповідних коригувань застосовують бюджетний контроль. За результатами бюджетного контролю бухгалтері-аналітики складають **звіт про виконання бюджету**. Даний звіт складається регулярно, як правило, щомісяця і містить такі дані: назва показника; фактичні дані; бюджетні дані; відхилення; пояснення відхилень.

Відхилення між фактичними і бюджетними даними можуть бути: суттєвими і несуттєвими; позитивними і негативними; відхилення, зумовлені плануванням, і відхилення, зумовлені веденням господарської діяльності.

Суттєвими називають відхилення, які перевищують, як правило, 5 % і вимагають детального вивчення. В свою чергу, несуттєві відхилення можна ігнорувати.

Позитивними є такі відхилення, при яких фактичний дохід перевищує плановий, а фактичні витрати є нижчими від запланованих. Негативні відхилення виникають тоді, коли фактичний дохід є нижчим від планового, а фактичні витрати перевищують заплановані.

Найважливішою класифікацією відхилень є їх поділ в залежності від причин виникнення на відхилення, зумовлені плануванням, і відхилення, зумовлені веденням господарської діяльності. Саме від такого поділу залежить порядок усунення відхилень між фактичними та бюджетними показниками (рис. 8.2).



Рис. 8.2. Модель контролю за виконанням бюджетів

Відхилення, зумовлені плануванням, виникають в результаті допущення помилок при формуванні бюджету, наприклад, встановлено необґрунтовані ціни на матеріали, невірно визначена собівартість продукції.

Відхилення, зумовлені веденням господарської діяльності, є результатом непередбачених бюджетом подій у діяльності підприємства, зміни податкового законодавства тощо.

Зведений бюджет за своєю природою є статичним бюджетом, тобто в ньому передбачено доходи і витрати для конкретного обсягу діяльності. Проте підприємству на практиці рідко вдається зрівняти фактичний рівень діяльності зі запланованим. В результаті цього

відхилення фактичних показників від показників зведеного бюджету втрачають контрольне значення.

З метою забезпечення адекватного порівняння фактичних і бюджетних даних використовують гнучкий бюджет, який враховує різні варіанти величини обсягу діяльності підприємства в межах релевантного діапазону. В основі формування гнучкого бюджету покладений поділ витрат на постійні і змінні. Величина постійних витрат, як правило, залишається незмінною, а змінні витрати розраховуються шляхом множення фактично досягнутого обсягу виробництва на запланований рівень змінних витрат на одиницю продукції. Такий підхід дозволяє визначити причини відхилень фактичних показників від планових, виключивши при цьому вплив чинника обсягу діяльності, який не завжди є контрольований керівниками різних ланок управління.

Оскільки на практиці рідко обсяг реалізації продукції співпадає з обсягом виробництва через наявність залишків готової продукції на складі, то необхідно складати два гнучких бюджети: гнучкий бюджет продажу та гнучкий бюджет виробництва.

У табл. 8.12 відображено спрощену форму звіту про виконання статичного і гнучкого бюджету ТОВ «Світанок». Якщо порівняти фактичні показники з показниками статичного бюджету, то можна зробити висновок про задовільну діяльність підприємства, оскільки витрати майже за усіма статтями перевищені.

При складанні гнучкого бюджету враховують ріст обсягу виробництва з 807 до 830 одиниць. Порівняння гнучкого і фактичного бюджетів (табл. 8.12) свідчить про економію виробничих ресурсів і ефективну діяльність підприємства.

Формування гнучкого бюджету дає змогу розділити виявлені відхилення між фактичними і бюджетними даними на два види:

- 1) відхилення, спричинені зміною обсягу виробництва;
- 2) відхилення, спричинені зміною норм витрат і цін.

Таблиця 8.12

Розрахунок відхилень фактичних даних від даних статичного (зведеного) і гнучкого бюджету ТОВ «Світанок» за I квартал 2024 р.

Показник	Дані статичного бюджету	Дані гнучкого бюджету	Фактичні дані	Відхилення фактичних даних від статичного бюджету	Відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету
Обсяг виробництва, од.	807	830	830	–	–
Змінні прямі матеріальні витрати (163,5 грн на одиницю продукції), грн	131944,5	135705	134900	+2955,5	-805
Змінні прямі витрати на оплату праці (84 грн на одиницю продукції), грн	67788	69720	69135	+1347	-585
Змінні інші прямі витрати (9,5 грн на одиницю продукції), грн	7667	7885,51	7250	-417	-635,51
Змінні накладні витрати (27 грн на одиницю продукції), грн	21789	22410	22120	+331	-290
Постійні накладні витрати, грн	7300	7300	7330	+30	+30
Разом витрат, грн	236488,5	243020,51	240735	+4246,5	-2285,51

Перший вид відхилень характеризує результативність роботи, другий – ефективність діяльності підприємства. Таким чином, аналіз відхилень дає змогу оцінити діяльність підприємства як:

1) результативну і ефективну (досягнуто запланованого обсягу виробництва і при цьому не допущено перевитрат ресурсів);

2) результативну, але не ефективну (досягнуто запланованого обсягу виробництва, але при цьому допущено перевитрати ресурсів);

3) не результативну, але ефективну (не досягнуто запланованого обсягу виробництва, але при цьому не допущено перевитрат ресурсів);

4) не результативну і неефективну (не досягнуто запланованого обсягу діяльності і при цьому допущено перевитрати ресурсів).

Завершальним етапом контролю за виконанням бюджету є детальний аналіз впливу відхилень доходу від реалізації та витрат підприємства на величину прибутку (рис. 8.3). Методика такого

аналізу залежить від обраної підприємством системи калькулювання витрат. Проте в будь-якому випадку слід окремо аналізувати змінні витрати і окремо – постійні.



Рис. 8.3. Схема аналізу впливу відхилень бюджетних і фактичних показників на величину прибутку

Таким чином, для успішної діяльності підприємства потрібно постійно відслідковувати цілу низку різних показників: попит на продукцію, конкурентоспроможність, необхідний обсяг виробництва, який би забезпечив рентабельність продукції, рівень витрат кожного виду продукції тощо. Керівництву підприємства необхідно вміти

визначати, який внесок кожного сегменту ринку, окремого клієнта, продукції, щоб зосередити зусилля на найбільш вигідних з них. Без використання в процесі бюджетування інформаційних технологій це зробити вкрай важко. Водночас необхідно обирати таку автоматизовану систему бюджетування, яка б забезпечувала швидке акумулювання необхідної інформації відповідно до управлінських цілей, високий рівень її достовірності та враховувала особливості галузі, в якій функціонує підприємство, особливості організаційної структури управління тощо.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Сутність бюджетування та його функції.
2. Класифікація бюджетів.
3. Порядок формування операційного бюджету.
4. Порядок складання фінансового бюджету.
5. Взаємоузгодження операційного і фінансового бюджетів та їх елементів.
6. Аналіз відхилень між фактичними і бюджетними показниками.

ТЕСТИ

1. Який з наведених документів містить базову інформацію для планування прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат?

- 1) бюджет капітальних вкладень;
- 2) прогноз продажу;
- 3) бюджет виробництва;
- 4) бюджет грошових коштів.

2. Бюджет витрат на збут та адміністративних витрат

зазвичай не включає:

- 1) витрати на рекламу;
- 2) витрати на канцелярське приладдя;
- 3) витрати на оренду приміщення офісу;
- 4) витрати на амортизацію верстатів.

3. Який з наведених бюджетів є базовим для планування прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат та виробничих накладних витрат:

- 1) бюджет продаж;
- 2) бюджет виробництва;
- 3) бюджет коштів;
- 4) бюджет собівартості готової продукції?

4. Непрямі витрати матеріалів і заробітної плати є складовою бюджету:

- 1) адміністративних витрат;
- 2) витрат на збут;
- 3) загальновиробничих (накладних) витрат;
- 4) виробництва.

5. Який з перелічених бюджетів не належить до фінансових?

- 1) бюджет капітальних вкладень;
- 2) бюджет коштів;
- 3) бюджетний звіт про прибутки та збитки;
- 4) бюджетний баланс.

6. Бюджет продажів не може складатися з деталізацією:

- 1) за видами продукції;
- 2) видами обладнання і устаткування;

- 3) географічними зонами, регіонами;
- 4) каналами реалізації, покупцями.

7. Трафік очікуваних грошових надходжень складають на підставі бюджету:

- 1) продажів;
- 2) закупівель сировини та матеріалів;
- 3) фінансових результатів;
- 4) бюджетного балансу.

8. Який з наведених бюджетів не може бути підставою для складання бюджету собівартості виготовленої продукції:

- 1) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- 2) бюджет прямих матеріальних витрат;
- 3) бюджет виробничих накладних витрат;
- 4) бюджет загальногосподарських та адміністративних витрат?

9. Бюджет собівартості реалізованої готової продукції включає зміну залишків:

- 1) сировини і матеріалів на складі;
- 2) готової продукції для реалізації;
- 3) незавершеного виробництва;
- 4) немає правильної відповіді.

10. З якою метою складають бюджетний звіт про прибутки і збитки?

- 1) для визначення очікуваного фінансового результату;
- 2) для розрахунку очікуваних платежів податків з прибутку;
- 3) для розрахунку можливих виплат дивідендів;
- 4) усі відповіді правильні.

11. Бюджет собівартості продукції розраховується в розрізі:

- 1) статей калькуляції і елементів витрат;
- 2) статей калькуляції;
- 3) елементів витрат;
- 4) замовників.

ТЕМА 9

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РІЗНИХ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ВИТРАТ І ДОХОДІВ ЗА ЇХ ЦЕНТРАМИ

- 9.1. *Управлінський облік доходів і фінансових результатів від операційної діяльності*
- 9.2. *Управлінський облік доходів і фінансових результатів від фінансової діяльності*
- 9.3. *Управлінський облік доходів і фінансових результатів від інвестиційної діяльності*
- 9.4. *Управлінський облік доходів і фінансових результатів від надзвичайних подій*
- 9.5. *Сутність центрів відповідальності.*
- 9.6. *Види центрів відповідальності: центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій.*
- 9.7. *Оцінка ефективності результатів діяльності підрозділів за допомогою показників «рентабельність інвестицій» і «залишковий дохід».*

9.1. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від операційної діяльності

Управлінський облік включає в себе не тільки деталізований облік витрат, але й доходів та фінансових результатів. Важливою його складовою є аналітичний облік доходів і фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства, включаючи їх прогнозування.

Узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій здійснюється на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Для відображення доходів від операційної діяльності призначені рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід».

До основної діяльності підприємств відносять виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг, реалізацію товарів тощо), якщо вони займають велику питому вагу в доходах цих підприємств. Облік доходів підприємств регламентується НП(С)БО 15 «Доходи» та Інструкцією з використанню Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291. В будівельних організаціях для обліку доходів використовують замість НП(С)БО 15 «Доходи», НП(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Управлінський облік доходів і фінансових результатів від основної діяльності повинен бути організований в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), структурних підрозділів, покупців та замовників тощо. В синтетичному обліку таких доходів використовують субрахунки до рахунка 70 «Доходи від реалізації» (701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 704 «Вирахування з доходу», 705 «Перестраховування», 706 «Дохід процентний від фінансових послуг», 707 «Дохід комісійний від фінансових платіжних послуг») і складають кореспонденцію рахунків, яка зображена у табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів і фінансових результатів від основної діяльності

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Визнано витрати на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг)	231	20, 22, 66, 65, 911, 912
2.	Списано собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	90	26, 231
3.	Списано на зменшення фінансових результатів собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	791	90
4.	Виставлено рахунок покупцям і замовникам за реалізовану продукцію (роботи, послуги) разом з ПДВ	36	70

Продовж. табл. 9.1

1	2	3	4
5.	Нараховано ПДВ в частині реалізованої продукції (робіт, послуг)	70	641
6.	Віднесено на збільшення фінансових результатів від основної діяльності ціни реалізованої продукції (робіт, послуг) за мінусом ПДВ	70	791
7.	Віднесено на зменшення фінансових результатів від основної діяльності собівартість готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг	791	90

Роботи, виконані підрядними організаціями відповідності з вимог НП(С)БО 18, відображають в обліку, як це зображено у табл. 9.2. (після 1.01.2002 р.)

Таблиця 9.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку виконаних підрядними організаціями робіт

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Визнано фактично понесені витрати	231	20, 22, 66, 65, 911, 912
2.	Списано собівартість реалізованих об'єктів замовнику	903	231
3.	Відображено суми доходів одержаних розрахунковим шляхом разом з ПДВ	36	703
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
5.	Відображено витрати у складі фінансових результатів	791	903
6.	Відображено доходи у складі фінансового результату	703	791
7.	Відображено суми, пред'явлених до оплати рахунків	238	239
8.	Відображено коригування на суми валових заборгованостей замовнику	36	238
9.	Відображено коригування на суми валових заборгованостей замовника	238	36
10.	Оплата рахунка покупцями і замовниками	31	36
11.	Відображено закриття рахунків незавершеного будівництва та проміжних рахунків	239	238

Для обліку доходів від іншої операційної діяльності використовують рахунок 71 «Інший операційний дохід». За кредитом цього рахунка відображають збільшення інших операційних доходів, а за дебетом – нарахування непрямих податків і списання доходів на збільшення фінансових результатів. До інших операційних доходів відносяться:

- дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; Дт 20, 22, 28 Кт 710;
- дохід від реалізації іноземної валюти; Дт 312 Кт 711;
- дохід від реалізації інших оборотних активів; Дт 36 Кт 712;
- дохід від операційної оренди активів; Дт 36 Кт 713;
- дохід від операційної курсової різниці; Дт 36, 37, 63, 68 Кт 714;
- одержані штрафи, пені, неустойки; Дт 311, ... Кт 714;
- відшкодування раніше списаних активів; Дт 311, 20, 22, ... Кт 716;
- дохід від списання кредиторської заборгованості; Дт 63, 68, ... Кт 717;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів; Дт 20, 22, 28, ... Кт 718;
- інші доходи від операційної діяльності; Дт різні Кт 719.

Управлінський облік вищеназваних доходів повинен здійснюватись в аналітичному їх розрізі, тобто в розрізі окремих видів іноземної валюти, окремих видів інших оборотних активів, кредиторів, штрафних санкцій тощо. Для цього доцільно відкривати аналітичні рахунки до вищеназваних субрахунків.

В кінці кожного місяця рахунок 71 закривається і суми отриманого доходу за кредитом рахунка 71 за мінусом непрямих податків, які відображаються за дебетом рахунка 71 списуються в кредит рахунка 791 «Результат операційної діяльності» .

Сальдо за рахунком 791 є фінансовим результатом від операційної діяльності. Якщо воно кредитове, то підприємство отримало прибуток, якщо дебетове – збиток. Управлінський облік

фінансових результатів від операційної діяльності ведеться в розрізі окремих видів цієї діяльності, видів продукції (робіт, послуг), структурних підрозділів тощо. Оскільки операційна діяльність включає в себе основну та іншу операційну, то для відображення фінансових результатів від цих видів діяльності доцільно відкривати два аналітичні рахунки першого порядку до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»:

- 7911 «Фінансовий результат від основної діяльності»;
- 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності».

На аналітичних рахунках другого, третього і т. д. порядку можна вести управлінський облік фінансових результатів в деталізованому аналітичному розрізі.

9.2. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від фінансової діяльності

Управлінський облік доходів від фінансової діяльності включає в себе деталізований аналітичний облік і прогнозування одержаних дивідендів, відсотків та інших доходів від цієї діяльності. Виходячи із змісту Інструкції щодо використання плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 і вимог до заповнення «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» (Форма № 2), до доходів від фінансової діяльності відносять: доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, призначено пасивний рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі». За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» рахунка 79 «Фінансові результати»

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством, у розрізі субрахунків:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є довідки бухгалтерії.

Для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», призначено пасивний рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

По кредиту рахунку відображається визнана сума доходу, по дебету – списання кредитового обороту на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

Субрахунки до рахунку 73 «Інші фінансові доходи» наведені в табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Структура рахунка 73 «Інші фінансові доходи»

№ субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

Управлінський облік інших фінансових доходів ведеться за зазначеними в таблиці 9.3 об'єктами в розрізі відповідних аналітичних рахунків до субрахунку 73 «Інші фінансові доходи». Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є довідки бухгалтерії. Основні бухгалтерські проведення з обліку інших фінансових доходів наведено у табл. 9.4

Таблиця 9.4

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших фінансових доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Визнано доходи від інших фінансових операцій (нарахування дивідендів за акціями, відсотків за внесками в статутні капітали інших підприємств, за фінансовим лізингом і депозитними вкладками)	373	731,732
2	Надходження нарахованих дивідендів, відсотків на поточні рахунки підприємства	31	373
3	Визнано доходи від фінансових операцій із короткотерміновими позиками банку	60	73
4	Надходження доходів за використання банком грошових коштів підприємства, які перебувають на поточних рахунках	31	732,733
5	Віднесено фінансові доходи на збільшення фінансових результатів від фінансових операцій	73	792

Управлінський облік фінансових результатів від фінансової діяльності ведуть в тому ж розрізі що і доходів від цієї діяльності на аналітичних рахунках до субрахунку 792 «Результат фінансових операцій». Цей вид обліку передбачає також здійснення прогнозних розрахунків щодо майбутніх фінансових результатів від цієї діяльності.

9.3. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від інвестиційної діяльності

Управлінський облік доходів від інвестиційної діяльності включає в себе деталізований аналітичний облік і прогнозування фінансових інвестицій; неопераційних курсових різниць;

довготермінових кредиторських заборгованостей, за якими минув термін позовної давності; відновлення корисності активів; безоплатно одержаних необоротних активів тощо.

Для обліку доходів від інвестиційної діяльності використовують пасивний рахунок 74 «Інші доходи». За економічною суттю до таких доходів можна віднести і доходи від участі в капіталі, які узагальнюються на однойменному рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», хоча на сьогодні це твердження буде суперечити вимогам Інструкції щодо використання Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

За кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу від цієї діяльності, а за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо) та списання іншого доходу в порядку закриття на субрахунок 793 «Результат від іншої діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати». Субрахунки до рахунку 74 «Інші доходи» наведені в табл. 9.5

Таблиця 9.5

Структура рахунку 74 «Інші доходи»

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
1	2	3
740	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів	Для узагальнення інформації про доходи від зміни вартості фінансових інструментів
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від відновлення корисності активів	Для узагальнення інформації про доходи від відновлення корисності активів
743	–	–
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

Продовж. табл. 9.5

1	2	3
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів, дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням
746	Інші доходи	Для узагальнення інформації про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності; від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом; дохід від надзвичайних операцій тощо

Основні бухгалтерські проведення з обліку доходів від інвестиційної діяльності наведені в табл. 9.6.

Таблиця 9.6

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів від інвестиційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено дохід від зміни вартості фінансових інструментів	10,11,12, 14,...	740
2	Відображено вартість продажу фінансових інвестицій	31,37	741
3	Списується номінальна вартість проданих акцій інших підприємств	971	14
4	Відновлено корисність необоротних активів	10,11,12	742
5	Відображено дохід від не операційної курсової різниці	36,37,63, 68	744
6	Оприбутковано безоплатно отримані необоротні активи	10, 11, 12	424
7	Визнано дохід на суму нарахованої амортизації за безоплатно одержаними необоротними активами	424	745
8	Оприбутковано виробничі запаси і МШП від ліквідації основних засобів	10, 11, 12	746
9	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ в частині залишкової вартості ліквідованих основних засобів	746	641

1	2	3	4
10	Списання негативного гудвілу на збільшення доходів від іншої діяльності	19	746
11	Списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході інвестиційної діяльності після закінчення строку позовної давності	63, 68	746
12	Отримання штрафних санкцій за невиконання договорів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю	31	746
13	Віднесено інші доходи на збільшення фінансових результатів від інвестиційної діяльності	74	793

Управлінський облік фінансових результатів від інвестиційної діяльності передбачає їх визначення в аналітичному деталізованому розрізі. Ведення цього обліку здійснюють на аналітичних рахунках до субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності».

9.4. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від надзвичайних подій

В процесі господарської діяльності підприємства можуть виникати надзвичайні події (стихійні лиха, техногенні аварії, природні катаклізми). Внаслідок цих подій підприємства можуть втрачати активи (основні засоби, виробничі запаси, товари, готову продукцію тощо). Джерелами покриття збитків від такого роду подій є отримання коштів з державного бюджету, від страхових компаній, а також винних осіб, дії яких призвели до техногенних аварій. Ці джерела є доходами від надзвичайних подій.

Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій застосовується субрахунок 746 «Інші доходи» до рахунка 74 «Інші доходи».

По кредиту субрахунку 746 відображається визнана сума відшкодування втрат від надзвичайних подій із державного бюджету, страхових компаній тощо, а по дебету – списання цих доходів в порядку закриття на субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» (табл. 9.7).

Таблиця 9.7

Типова кореспонденція рахунків з обліку надзвичайних доходів

№ з/п	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримано відходи, МШП від списання необоротних активів, знищених в результаті надзвичайних подій	20,22	746
2.	Віднесено на винних осіб збитки від надзвичайних подій	375	746
3.	Виставлено рахунок страховій компанії на відшкодування збитків від надзвичайних подій	36	746
4.	Зараховано на рахунок в банку кошти від страхових компаній на відшкодування завданих збитків	31	36
5.	Отримано готівку на відшкодування надзвичайних витрат	30	746
6.	Отримано відшкодування з бюджету на відшкодування збитків від надзвичайних подій	31	48
7.	Фінансування з бюджету на покриття збитків від надзвичайних подій направлено на збільшення доходів від таких подій	48	746
8.	Віднесено доходи від надзвичайних подій на збільшення фінансового результату від іншої звичайної діяльності	746	793

У випадку втрати оборотних активів під час надзвичайних подій відшкодування таких втрат повинно збільшувати інші операційні доходи, які узагальнюються в обліку на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Бухгалтерські проведення з обліку таких доходів будуть аналогічними до проведенень, наведених в таблиці 9.7, тільки замість субрахунку 746 «Інші доходи» буде використовуватись субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Управлінський облік надзвичайних доходів і фінансових результатів повинен вестися в розрізі видів надзвичайних подій тощо.

Фінансові результати від надзвичайних подій визначаються на аналітичних рахунках до субрахунків 791 «Результат операційної діяльності» і 793 «Результат від іншої діяльності».

9.5. Сутність центрів відповідальності

З метою забезпечення деталізованого обліку і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства доцільним є виокремлення в його структурі окремих підрозділів. Підрозділи можуть бути функціональними або територіально-відокремленими господарськими одиницями у структурі підприємства. Такі структурні елементи називаються центрами відповідальності.

Центр відповідальності – структурний підрозділ, напрямок (сегмент) діяльності, відповідальність за який покладається на особу чи групу осіб.

Прикладом центру відповідальності на підприємстві є: виробничий цех, відділ збуту, підрозділ охорони, науково-дослідне і конструкторське бюро, окремий магазин в торгівельній мережі, регіональне представництво компанії. У більш широкому розумінні центром відповідальності є окремий сегмент чи напрямок діяльності підприємства, наприклад, виготовлення певного виду продукції, здійснення допоміжної діяльності, залучення фінансових ресурсів з використання одного виду фінансових інструментів, проведення науково-дослідницької діяльності за певним напрямком тощо.

За центром відповідальності закріплена особа чи група осіб, які несуть відповідальність за певним напрямком чи частиною діяльності підприємства. Посадові особи відповідають за функціонування лише того центру, з яким вони пов'язані. Таким чином, відповідальні особи вмотивовані у досягненні позитивних результатів діяльності центру відповідальності. Через розподіл відповідальності забезпечується децентралізація управління. Управлінські фахівці, усвідомлюючи свою відповідальність за діяльність центру і можливість її чіткої формалізації, більш схильні до самоконтролю, що позитивно впливає на ефективність усієї діяльності підприємства.

Метою виокремлення центрів відповідальності є формування деталізованого інформаційного ресурсу для оперативного та

достовірного управління підприємством. Менеджмент отримує інформацію у натуральних та грошових вимірниках про використані ресурси та результати функціонування центру відповідальності. Важливим елементом управлінського обліку є формування та контроль виконання планів функціонування центрів відповідальності. На основі порівняння фактичних даних з плановими показниками у розрізі центрів відповідальності може формуватися думка про дотримання планів діяльності підприємства. Ще до завершення звітного періоду в управлінських фахівців наявна можливість своєчасної зміни у функціонуванні кожного центру відповідальності, що не потребує реорганізації усієї діяльності підприємства. Іншими словами, можна коригувати діяльність тільки проблемного центру відповідальності, не зачіпаючи інші напрямки функціонування.

Оскільки структура підприємства сегментована, виникає необхідність в оцінці продуктів чи послуг при їх передачі (наданні) між центрами відповідальності за допомогою механізму трансферного ціноутворення.

Трансфертна ціна – це ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності компанії передаються іншому центру відповідальності цієї компанії.

Трансфертна ціна визначається різними методами і використовується для проведення внутрішніх взаєморозрахунків між центрами відповідальності. Метод трансфертного ціноутворення має спонукати менеджера кожного підрозділу приймати рішення, оптимальні для всієї компанії. Тому критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є:

- сприяння узгодженню мети;
- мотивація керівництва;
- сприяння автономії підрозділу в умовах децентралізації управління.

Найчастіше використовують:

- трансфертні ціни, що базуються на ринкових цінах;
- трансфертні ціни, що базуються на витратах;
- договірні трансфертні ціни.

Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін дуже популярний метод, оскільки дає змогу узгодити оцінку діяльності окремих центрів і всієї компанії. Легальною формулою визначення трансфертної ціни є:

Трансфертна ціна = Дійсні витрати на одиницю + Можливі витрати на одиницю.

Це означає, що при наявності альтернативи реалізації продукції або послуг іншим підприємствам, трансфертна ціна повинна відшкодовувати економічні витрати підрозділу, яких він зазнав внаслідок відмови від цієї альтернативи.

При цьому слід дотримуватися таких принципів:

1) підрозділ, котрий купує продукт або послуги всередині компанії, повинен це робити доти, доки підрозділ, котрий продає, дотримується політики ринкових цін і хоче продавати всередині компанії.

2) якщо підрозділ, котрий продає продукцію (послуги), не дотримується зовнішніх цін, то підрозділ, котрий отримує продукцію, має право купувати її на зовнішньому ринку.

3) підрозділ, котрий продає, повинен мати право реалізувати продукцію на зовнішньому ринку.

4) для розв'язання конфліктних ситуацій, пов'язаних із застосуванням трансфертних цін, має бути створений відповідний арбітражний орган.

Застосування ринкових цін як бази трансфертного ціноутворення можливе лише тоді, коли існують: ринок цін проміжних продуктів, стабільність цін на ці продукти, високий ступінь децентралізації всередині компанії. В разі неможливості використання ринкових цін можуть бути застосовані договірні ціни.

Трансфертні ціни, розраховані на основі витрат, часто викликають суперечності між інтересами фірми та її окремими підрозділами. Наприклад, може бути ситуація, коли, трансфертна ціна, розрахована на основі змінних витрат, не відшкодовує постійних витрат транспортного підрозділу і виробничого відділу.

Трансфертне ціноутворення широко застосовується транснаціональними корпораціями, оскільки дає змогу мінімізувати податки та ризик в країнах, де діють дочірні компанії. Політику транснаціонального ціноутворення визначають умови країни, де перебуває дочірня компанія.

Чинники, що впливають на транснаціональне трансфертне ціноутворення:

- 1) натиск з боку робітників, які бажають отримати більшу долю доходу;
- 2) політична нестабільність або натиск в напрямку націоналізації або експропріації високорентабельних іноземних фірм;
- 3) обмеження на переведення прибутку або дивідендів за межі країни;
- 4) міцні торгівельні угоди;
- 5) висока конкуренція;
- 6) високі адвалорні тарифи;
- 7) ставка податку на прибуток менша, ніж в країні, де знаходиться материнська компанія;
- 8) нижчий рівень інфляції;
- 9) обмеження вартості продукції, що може бути імпортована.

Отже, виокремлення центрів відповідальності з позиції управлінського обліку є дієвим методом деталізованого, достовірного, оперативного та своєчасного інформування менеджменту про результати функціонування кожного окремого структурного елемента чи напрямку (сегменту) діяльності підприємства. Ключовими характеристиками центру відповідальності

в організаційній структурі підприємства є:

- центрами відповідальності є організаційно відокремлений підрозділ чи напрямок діяльності підприємства;
- з центром відповідальності функціонально пов'язаний персонал, який відповідає за результати його діяльності;
- відповідальні особи зацікавлені у позитивних результатах функціонування центру відповідальності, що забезпечує самоконтроль та мотивацію до ефективної діяльності;
- за кожним центром відповідальності здійснюється відокремлений облік і контроль у натуральних та грошових вимірниках;
- облік внутрішньогосподарських розрахунків між центрами відповідальності за передані матеріальні цінності чи надані послуги здійснюється у трансфертних цінах;
- трансфертне ціноутворення передбачає визначення: трансфертних цін, що базуються на ринкових цінах; трансфертних цін, що базуються на витратах; договірних трансфертних цін;
- планування діяльності підприємства реалізується через формування плану функціонування кожного центру відповідальності з контролем його виконання та внесенням змін;
- за результатами діяльності центру відповідальності формується внутрішня звітність, що надається менеджерам;
- облікові та управлінські фахівці здатні оперативно коригувати діяльність окремого центру відповідальності, не призводячи до негативного впливу на усю діяльність підприємства.

9.6. Види центрів відповідальності: центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій

У системі управлінського обліку центри відповідальності поділяють на три основних види: центри витрат, центри прибутку, центри інвестицій. Першочергово центри відповідальності є місцями

виникнення витрат.

Центр відповідальності за витратами – це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за понесені витрати.

Центри витрат є об'єктами управлінського обліку, за якими акумулюються витрати. Керівники центрів відповідальності за витратами можуть відповідати тільки за понесені витрати і не відповідати за отримані прибутки чи здійснені інвестиції. Виокремлення центрів витрат забезпечує достовірне калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) через пряме їх віднесення до об'єктів калькулювання та достовірний розподіл непрямих витрат. Мета виокремлення центрів витрат – контроль за витратами з метою їх мінімізації та достовірне калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Проте, щоб вижити в конкурентній боротьбі, підприємству недостатньо управляти витратами, воно повинно отримувати прибуток, а прибуток не є метою менеджерів центрів відповідальності витрат і доходів. Тому в системах управлінського контролю підприємств найбільш часто зустрічаються центри відповідальності за прибутками та центри відповідальності за інвестиціями.

Центри відповідальності за прибутками – це підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва та продаж, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу. Це можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філіали, дочірні підприємства, магазини тощо. Зазвичай, центри прибутку включають декілька місць виникнення витрат. Загальні витрати та результати їх діяльності відображаються в системі бухгалтерського обліку.

Менеджер центру відповідальності за прибутками приймає рішення по кількості споживчих ресурсів і розміру очікуваної виручки. Критерієм оцінки діяльності такого центру відповідальності

служить розмір отриманого прибутку. На вході в центр відповідальності надається інформація про величину витрат, а на виході – про кінцеві результати діяльності підрозділу. Прибуток центру відповідальності може розраховуватися по-різному. Інколи в розрахунках присутні лише прямі витрати, а в інших випадках включаються також повністю або частково непрямі витрати.

Мета центру прибутку – отримання максимального прибутку шляхом оптимального поєднання параметрів вкладених ресурсів, обсягу продукції, яка випускається, і ціни. Керівники центрів відповідальності за прибутками на відміну від керівників центрів відповідальності за витратами не зацікавлені в зниженні якості продукції, так як це зменшить їх доходи, а отже, і прибуток - показник, по якому оцінюється ефективність їх праці. Для центрів відповідальності за прибутками характерними є наступні особливості (рис. 9.1).

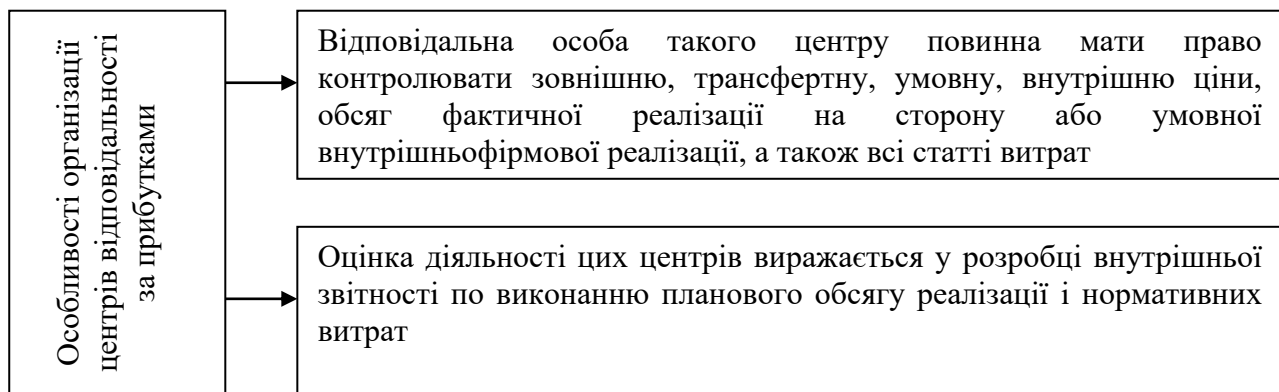


Рис. 9.1. Особливості організації центрів відповідальності за прибутками

При всіх своїх перевагах центри відповідальності за прибутками не зацікавлені в кращому використанні виділених їм інвестицій. Цього недоліку позбавлені центри відповідальності за інвестиціями.

Центр відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями) - це підрозділ, керівник якого відповідає за

витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень. Завдання такого центру полягає у забезпеченні максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності, збільшенні акціонерної вартості підприємства. Управляють витратами за допомогою операційного бюджету, звітності про його виконання, інформації про рух грошових потоків.

Центри відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями) мають специфічні особливості, в порівнянні з іншими центрами відповідальності (рис. 9.2).

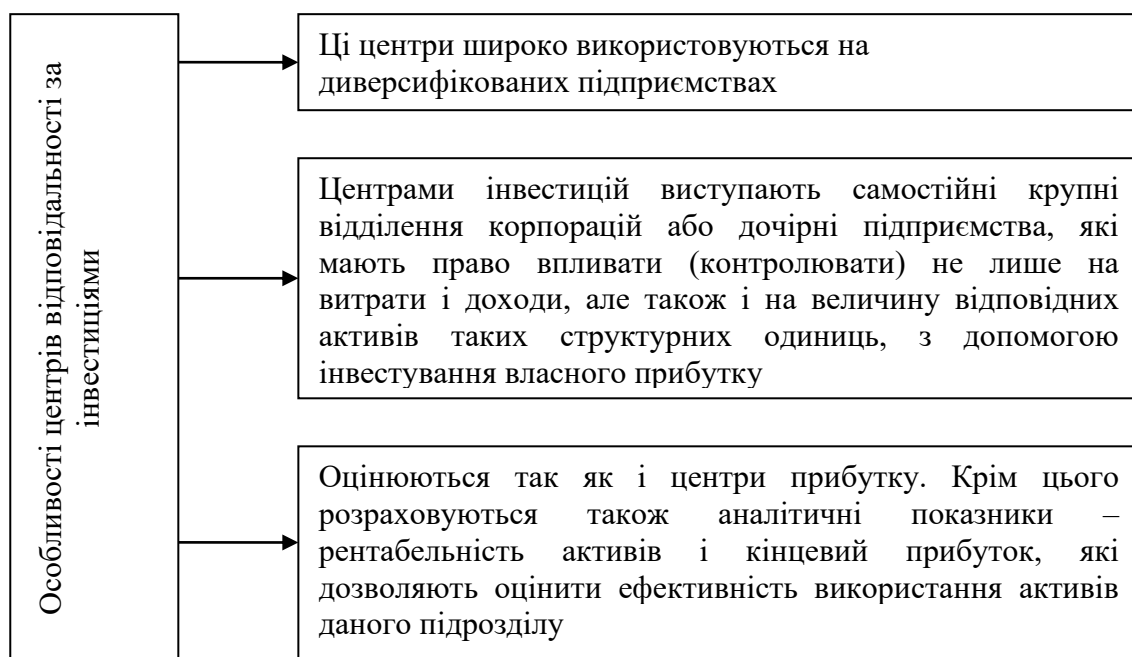


Рис. 9.2. Особливості центрів відповідальності за інвестиціями

Керівники центрів інвестицій, в порівнянні з усіма вищеназваними центрами відповідальності, мають найвищі повноваження в керівництві і, як наслідок, несуть найвищу відповідальність за прийняті рішення. Частково, їм делеговано право приймати власні інвестиційні рішення, тобто розподіляти виділені адміністрацією підприємства засоби за окремими проектами.

Отже, основними передумовами організації обліку за центрами відповідальності за витратами, відповідальності за прибутками є

чіткий розподіл витрат на такі, що залежать від функцій того чи іншого центру, постійні та змінні, прямі витрати, від величини яких найбільше залежить прибутковість кожного виробу; калькулювання собівартості з повним розподілом витрат на рівні підприємства; виділення в обліку трьох елементів витрат – матеріальних, трудових і накладних; планування прибутку та контроль за витратами.

9.7. Оцінка ефективності результатів діяльності підрозділів за допомогою показників «рентабельність інвестицій» (ROI) і «залишковий дохід»

Універсальним методом оцінки ефективності функціонування підприємства або його підрозділів є визначення рентабельності. Рентабельність – показник, який через порівняння понесених витрат (інвестицій) і отриманого прибутку дає змогу визначити рівень прибутковості чи збитковості усього бізнесу чи окремих його напрямків. З цією метою досить частко обчислюється показник рентабельності інвестицій – ROI (англійською мовою – «return on investment»). Іншими назвами цього показника, які широко використовуються, є: «прибуток на інвестований капітал», «прибуток на інвестиції», «повернення інвестицій», «прибутковість інвестованого капіталу», «норма прибутковості».

Показник рентабельності інвестицій пояснює зміну фінансових результатів підприємства унаслідок інвестування у його діяльність. Цей показник дає змогу визначити ефективність уже здійснених інвестицій та оцінити доцільність інвестування у майбутні проєкти. Тому, показник ROI є стандартним індексом при оцінці ефективності реалізації перспективного бізнес-плану. Інвестори, перед тим, як погодити інвестування у певний бізнес-план, оцінюють його майбутню рентабельність на основі показника ROI. Чим більший прибуток інвестиційний проєкт принесе при менших витрат (інвестиціях в нього), тим привабливішим є бізнес-план у контексті

його втілення.

Показник «рентабельність інвестицій» (ROI) обчислюється у відсотках за формулою:

$$\text{ROI} (\%) = (\text{чистий прибуток} / \text{інвестиції}) * 100 \quad (9.1)$$

Чим вищий показник, тим ефективнішими і доцільними є інвестування у проєкт. Чистий прибуток є фінансовим результатом, визначеним за допомогою бухгалтерського обліку, за виключенням податків на дохід і податку на прибуток. Інвестиції відображають усі види витрат, понесених на реалізацію інвестиційного проєкту. Інколи для обчислення загального показника щодо діяльності усього підприємства під інвестиціями мається на увазі інвестиційний ресурс підприємства, що формується за рахунок капіталу та довгострокових зобов'язань.

За умови неможливості встановлення прямої відповідності між інвестуванням та збільшенням загальних фінансових результатів діяльності підприємства можливо використовувати альтернативний метод обчислення за формулою:

$$\text{ROI} (\%) = (\text{дохід від інвестицій} - \text{інвестиції}) / \text{інвестиції} * 100 \quad (9.2)$$

Цей метод розрахунку також використовується для порівняння альтернативних інвестиційних проєктів. Менеджери приймають рішення про інвестиції в проєкт з вищим показником ROI за умов обмеженості інвестиційних ресурсів. Досить частко більш ефективним може виявитися інвестування у фондовий ринок, банківські депозити, облігації внутрішнього запозичення, ніж розширення господарської діяльності підприємства.

Якщо можливим є обчислення показника «рентабельність інвестицій» за окремим підрозділом підприємства чи напрямком

діяльності, доцільно виокремлювати центр рентабельності.

Центри рентабельності – це підрозділи підприємства чи вид діяльності, в яких дохід є грошовим виразом отриманого результату; витрати – грошовий вираз використаних ресурсів чи вкладених інвестицій, а прибуток – різниця між доходом та витратами. Центр рентабельності – це економіка підприємства в мініатюрі. Використання моделі керівництва за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за результати діяльності.

Прикладом центру рентабельності окрім підрозділів основної діяльності підприємства чи видів готової продукції (робіт, послуг) також можуть бути: окремі маркетингові заходи, інвестиційні об'єкти на фондовому ринку, напрямки науково-дослідної роботи тощо. За такими центрами рентабельності облікові та управлінські фахівці вибирають найбільш ефективні і доцільні напрямки інвестування.

Формування центрів рентабельності не завжди ефективно. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент тощо), яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни послуг (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту), а також у випадках при встановленні трансфертних цін, коли виникають суперечки між управлінцями різних центрів. Трансфертні ціни можуть викликати зацікавленість менеджерів центрів відповідальності у отриманні короткострокових результатів, завдаючи шкоду підприємству в цілому при вирішенні довгострокових перспектив розвитку.

Вплив загальних умов організації управлінського обліку на формування центрів рентабельності потребує врахування певних умов (рис. 9.3).

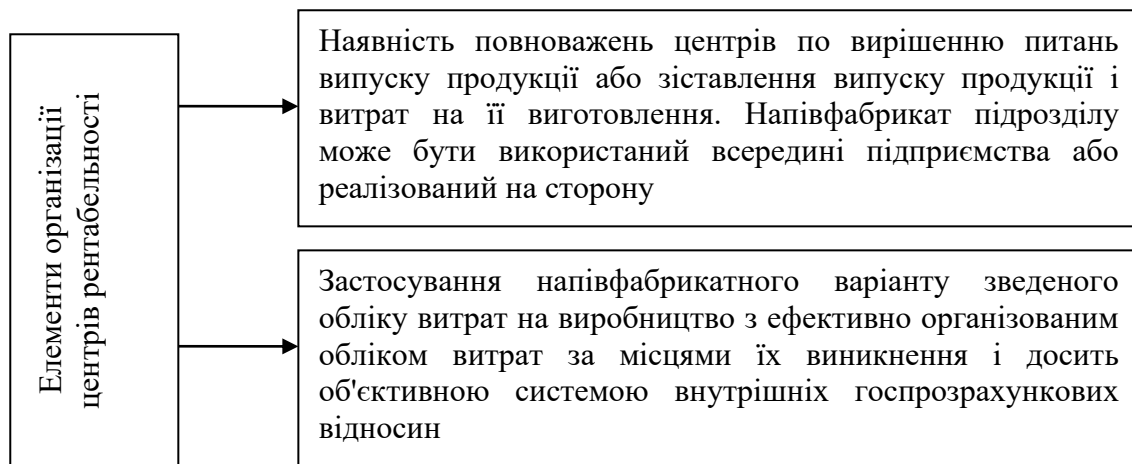


Рис. 9.3. Необхідні елементи організації центрів рентабельності

Поряд з перевагами обчислення показника «рентабельність інвестицій» мають місце три основних обмеження щодо його широкого використання, зокрема:

- розрахунок показника не враховує грошові потоки підприємства, зростання рентабельності інвестицій за рахунок збільшення прибутків може призвести до зменшення вільної грошової маси, що негативно впливає на платоспроможність підприємства; навпаки – інвестиційний проєкт з незначним ROI залучає грошові кошти для підприємства;
- часті зміни внутрішніх та зовнішніх умов діяльності підприємства не враховуються при розрахунку показника, що може негативно впливати на очікувані прибутки і витрати підприємства і призвести до недостовірного визначення ROI;
- рентабельність інвестицій враховує лише фінансові результати інвестиційного проєкту без акценту на соціальні, екологічні та інші суспільно значущі ефекти.

У процесі оцінки ефективності функціонування підприємства та його підрозділів разом з використанням показника «рентабельність інвестицій» доцільно обчислювати показник «залишковий дохід». Виникнення залишкового доходу – RI (англійською мовою «residual income») пояснюється припущенням, що підприємство зацікавлене у

отриманні доходу, який є більшим за інвестований капітал. Залишковий дохід близький за значенням до показника чистого прибутку, але додатково враховує розмір капіталу підприємства. Управлінський облік визначає залишковий дохід підприємства або його структурного підрозділу як суму операційного прибутку, що залишився після сплати всіх витрат на інвестований капітал. Він також вважається чистим операційним доходом або сумою прибутку, що перевищує необхідну норму прибутку. Показник розраховується за формулою:

$$RI = \text{Прибуток} - \text{Інвестиції} * \text{Норма прибутку} \quad (9.3)$$

Норма прибутку може дорівнювати показнику рентабельності діяльності усього підприємства або окремих його підрозділів, що важливо для оцінки ефективності їх функціонування. Значення норми прибутку також може дорівнювати середньозваженому розміру капіталу підприємства.

Основним недоліком використання показника RI є його визначення в абсолютних величинах, що утруднює його порівняння з іншими підприємствами. Натомість, визначення показника залишкового доходу забезпечує ефективний механізм порівнюваності для визначення найкращих та найгірших підрозділів чи напрямків діяльності (центрів відповідальності) за результатами їх діяльності. Управлінські фахівці на основі розрахунку такого показника можуть приймати рішення про відмову від подальшого фінансування певних центрів відповідальності або ліквідацію чи продаж неефективних підрозділів підприємства.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Управлінський облік доходів і фінансових результатів від основної діяльності.
2. Структура та облік доходів від іншої операційної діяльності.
3. Порядок формування фінансових результатів від операційної діяльності.
4. Порядок формування фінансових результатів від інвестиційної діяльності.
5. Структура та облік доходів від інвестиційної діяльності.
6. Структура та облік доходів від фінансової діяльності.
7. Порядок формування фінансових результатів від фінансової діяльності.
8. Поняття центрів відповідальності в управлінському обліку.
9. Характеристики центрів відповідальності в організаційній структурі підприємства.
10. Трансфертне ціноутворення.
11. Види центрів відповідальності.
12. Ефективність функціонування структурних підрозділів підприємства.
13. Оцінка за методом «рентабельності інвестицій».
14. Оцінка за методом «залишкового доходу».

ТЕСТИ

1. Отримані дивіденди від дочірньої компанії є доходами:

- 1) основної діяльності;
- 2) фінансової діяльності;
- 3) надзвичайної діяльності;
- 4) інвестиційної діяльності.

2. Відсотки за користування короткотерміновими позиками банку є витратами:

- 1) основної діяльності;
- 2) фінансової діяльності;
- 3) від надзвичайних подій;
- 4) інвестиційної діяльності.

3. Доходи від інвестиційної діяльності відображаються на рахунку:

- 1) 70;
- 2) 71;
- 3) 73;
- 4) 74.

4. Доходи від фінансової діяльності відображаються на рахунку:

- 1) 70;
- 2) 71;
- 3) 74;
- 4) 73.

5. При наданні послуг одного з основних структурних підрозділів підприємства іншому складається запис:

- 1) Дт 91 Кт 91;
- 2) Дт 93 Кт 93;
- 3) Дт 23 Кт 23;
- 4) Дт 94 Кт 94.

6. Плата за капітал – це:

- 1) мінімальний прибуток, який повинен отримати центр інвестицій;
- 2) максимальний прибуток, який повинен отримати центр інвестицій;

- 3) витрати, пов'язані з придбанням капіталу;
- 4) інвестиції в дочірні підприємства.

7. Прибутковість інвестицій – це:

- 1) прибуток поділений на інвестований капітал;
- 2) прибуток, поділений на собівартість;
- 3) прибуток, поділений на кошторисну вартість;
- 4) прибуток, поділений на ринкову ціну продажу.

8. З допомогою яких методів визначаються доходи за будівельними контрактами:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи; співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за контрактом;
- 2) нормативного методу, попередільного методу;
- 3) простого методу, попроцесного методу;
- 4) «стандарт-кост» та «директ-костинг».

9. Центр відповідальності – це:

- 1) структурний підрозділ, напрямок (сегмент) діяльності, відповідальність за який покладається на особу чи групу осіб;
- 2) структурний підрозділ (центр) підприємства, у якому працюють відповідальні працівники;
- 3) структурний центр (підрозділ), в якому відбуваються відповідальні господарські процеси;
- 4) структурний центр (підрозділ), який працює за відповідною інструкцією чи регламентом.

10. Трансфертна ціна – це:

- 1) ціна, що формується при транспортуванні матеріальних чи людських ресурсів;
- 2) ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності компанії передаються іншому центру відповідальності;
- 3) трансформаційна ціна, що змінюється відповідно до мінливих внутрішніх та зовнішніх умов діяльності підприємства;
- 4) транспортна ціна переміщення пасажирів та вантажів у транснаціональних корпораціях.

11. Якого виду трансфертного ціноутворення не існує?

- 1) трансфертні ціни, що базуються на ринкових цінах;
- 2) трансфертні ціни, що базуються на витратах;
- 3) компромісні трансфертні ціни;
- 4) договірні трансфертні ціни.

12. Якого виду центру відповідальності не існує?

- 1) центр витрат;
- 2) центр інвестицій;
- 3) центр необоротних активів;
- 4) центр прибутків.

13. Показник «рентабельність інвестицій» (ROI)

обчислюється у відсотках за формулою:

- 1) $ROI (\%) = (\text{чистий прибуток} / \text{інвестиції}) * 100;$
- 2) $ROI (\%) = (\text{чистий дохід} / \text{інвестиції}) * 100;$
- 3) $ROI (\%) = (\text{витрати} / \text{інвестиційні доходи}) * 100;$
- 4) $ROI (\%) = (\text{інвестиційний ефект} / \text{витрати}) * 100.$

14. Показник залишковий дохід обчислюється за формулою:

- 1) $RI = \text{Дохід} - \text{Інвестиції} * \text{Норма прибутку};$
- 2) $RI = \text{Інвестований капітал} - \text{Інвестиційний дохід} * \text{Норма прибутку};$
- 3) $RI = \text{Інвестиції} - \text{Витрати} * \text{Норма прибутку};$
- 4) $RI = \text{Прибуток} - \text{Інвестиції} * \text{Норма прибутку}.$

15. Для чого використовується центр рентабельності?

- 1) для обчислення рентабельності впуску одиниці продукції (робіт, послуг);
- 2) для визначення ефективності інвестицій;
- 3) для оцінки ефективності функціонування організаційного підрозділу;
- 4) для підвищення рентабельності продажів та збуту.

16. Центр інвестицій – це:

- 1) господарська одиниця, керівник якої одночасно контролює витрати, результати інвестиційного процесу та ефективність інвестиції;
- 2) господарська одиниця, керівник якої контролює тільки витрати;
- 3) господарська одиниця, керівник якої контролює доходи та інвестиції;
- 4) господарська одиниця, керівник якої контролює результати інвестиційного процесу.

17. Центр прибутку – це:

- 1) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює інвестиції і доходи, але не контролює витрат;
- 2) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює витрати і доходи, але не контролює інвестицій у власні активи;

- 3) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює витрати та інвестиції, але не контролює доходів;
- 4) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює доходи, але не контролює витрат та інвестиції.

18. Центр витрат – це:

- 1) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює доходи;
- 2) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює витрати;
- 3) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює прибуток;
- 4) підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює інвестиції, витрати, і доходи.

ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРИ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
2. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2002. 480 с.
3. Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення). Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 270 с.
4. Глобальні принципи управлінського обліку. Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів; Інститут привілейованих управлінських бухгалтерів. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf>
5. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. Київ: «Центр учбової літератури», 2023. 532 с.
6. Єршова Н. Ю. Стратегічний управлінський облік в умовах інноваційно-орієнтованої моделі економіки: монографія. Харків: Лібуркіна Л. М. [вид.], 2019. 391 с.
7. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2008. 552 с.
8. Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік: Навчально-методичний посібник / За ред. В. М. Добровського. Київ: КНЕУ, 2005. 278 с.
9. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінанс.-кредит. діяльність: проблеми теорії та практики* : зб. наук. пр. 2019. Вип. 1. С. 114-120.
10. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарська звітність у системі управлінського обліку. *Концептуальні основи розвитку системи бухгалтерського і управлінського обліку та звітності:*

монографія / за наук .ред. д.е.н., проф. З.-М. В. Задорожного. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 26-36.

11. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: Монографія. Тернопіль: Екон. думка, 2006. 336 с.

12. Задорожний З.-М. В., Омецінська І. Я., Богуцька Л. Т. Управлінський облік: прикладі, задачі, тести: навч. посіб. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2020. 211 с.

13. Задорожний З.-М. В., Омецінська І. Я. Внутрішньогосподарська звітність у системі управління підприємством. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Випуск 4. С. 169-184.

14. Задорожний З.-М. В. Стан і перспективи розвитку управлінського обліку в Україні. *Стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації*: моногр.; за наук. ред. д.е.н., проф. З.М.В. Задорожного. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 61-69.

15. Задорожний З.-М.В. Управлінський облік: конспект лекцій. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 60 с.

16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV/ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

17. Корецький М. Х., Дацій Н. В., Пельтек Л. В. Управлінський облік: Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 296 с.

18. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. Київ: Видавництво «Центр навчальної літератури», 2004. 254 с

19. Матвієнко О. В., Цивін М. Н. Інформаційний менеджмент: опорний конспект лекцій у схемах і таблицях. К.: Видавничий Дім «Слово», 2007. 200 с.

20. Матвієнко О. В., Цивін М. Н. Основи менеджменту інформаційних систем: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 176 с.

21. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) / затверджено Наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. №573 URL: <http://httpm.ua/show/2cid08543.htmls://dtkk.co>

22. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

23. Михальська О. Л., Швець В. Г. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка, Екон. ф-т. Київ : Кондор, 2019. 222 с.

24. Мікрюкова Л. В. Управлінський облік: навч. посіб.; Миколаїв. нац. ун-т ім. В. О. Сухомлинського. Миколаїв: Швець В. М., 2018. 294 с.

25. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Підручник для вищих навчальних закладів. К.: Книга, 2004. 544 с.

26. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1 – 34 / затверджені наказом Міністерства фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

27. Охотнік С. І., Свічкач Н. М. Управлінський облік: навчальний курс: від теорії до практики. Дніпро : Акцент ПП, 2023. 512 с.

28. Партин Г.О., Загородній А. Г. Управлінський облік: Навч. посіб., 2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2007. 303 с.

29. Пушкар М. С. Управлінський облік. Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. 164 с.

30. Словник термінів бухгалтерського обліку : навч. посіб. / укл. З.-М. В. Задорожний, В. В. Муравський, І. Я. Омецінська. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка», 2021. 120 с.

31. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. Пер. з англ. 5-го канад. вид.

О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н. П. Краснік. К.: Міленіум, 2002. 974 с.

32. Управлінський облік : навч. посіб. / В. Я. Плаксієнко [та ін.]; за заг. ред. д-ра екон. наук В. Я. Плаксієнка. Полтава: Астроя, 2018. 250 с.

33. Управлінський облік : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко [та ін.]. Київ : Центр учбової літератури, 2020. 371 с.

34. Управлінський облік : підручник / [О. В. Фоміна та ін.]; за заг. ред. О. В. Фоміної; Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. 227 с.

35. Чалий І., Момот Т. Метод ступеня завершеності: практичні аспекти застосування у будівництві. *Баланс*. 2001. № 28 (413). С. 45–48.

36. Чумаченко М. Г. Управлінський облік потребує підтримки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 5. С. 3–7.

37. Шевців Л. Ю. Управлінський облік : навч. посіб. Львів: Растр-7, 2022. 642 с.

38. Нормативный метод в сельском строительстве / В. В. Бабич, Г. Ким, С. Я. Зубилевич. К.: Урожай, 1988. 144 с.

39. Нормативный учет в строительном производстве (издание 2-е, перераб. и доп.). Галузинский П. А., Фломенбит И. Р. Киев: «Будівельник», 1970. 156 с.

40. Drury C. Management and cost accounting (e-book). Springer US, 2013. 874 p.

41. Hilton Ronald, Platt David. Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment. Edition 11. McGraw Hill, 2016.

42. Management Accounting. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young. 3rd Edition. Prentice Hall. Upper Saddle River, NJ 07458. 2005. 878 p.

43. Needles Belverd E., Powers Marian, Crosson Susan V. Principles of Accounting Edition 12. Cengage Learning, 2013. 1216 p.

44. Ward Robin. Strategic Management Accounting. UK: Elsevier Science & Technology Books, 2001. 352 p.

45. Zadorozhnyy Z.-M., Muravskiy V., Semaniuk V., Gumenna-Derij M. Global management accounting principles in the system of providing resource potential of the enterprise. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. 3 (44), 63-71. URL: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3765>

46. Zadorozhnyi Z.-M. V., Ometsinska I. Ya. Product total cost (work, service): organizational and methodical aspects of its formation. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Том 4. № 31. С.152-162.

Навчальне видання

***З.-М. В. Задорожний, В. В. Муравський,
В. З. Семанюк, І. Я. Омецінська***

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Підписано до друку 27.11.2023 р.
Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Друк офсетний. Зам. № 23-879
Умов.-друк. арк. 13,57. Обл.-вид. арк. 15,25.
Тираж 300 прим.

Видавець Західноукраїнський національний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46009

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 7284 від 18.03.2021 р.

Віддруковано ФО-П Шпак В. Б.
Свідоцтво про державну реєстрацію В02 № 924434 від 11.12.2006 р.
м. Тернопіль, бульвар Просвіти, 6/4. тел. 097 299 38 99.
E-mail: tooums@ukr.net

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного
реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 7599 від 10.02.2022 р.*