

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА**

**Інна Ахновська
Владислав Болгов**

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Навчальний посібник

**Вінниця
ДонНУ
2020**

УДК 658.5:338.5(075.8)
А 954

*Рекомендовано до друку на засіданні вченої ради економічного факультету
Донецького національного університету імені Василя Стуса,
(протокол № 12 від 23.06.2020 р.)*

Укладачі: *І. О. Ахновська*, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри підприємництва, корпоративної та просторової економіки Донецького національного університету імені Василя Стуса;
В. Є. Болгов, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри підприємництва, корпоративної та просторової економіки Донецького національного університету імені Василя Стуса.

Ахновська І., Болгов В.

А 954 **Управління витратами: навчальний посібник / І. О. Ахновська, В. Є. Болгов.** Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. 156 с.

Навчальний посібник з дисципліни «Управління витратами» призначений для студентів всіх форм навчання СО «Бакалавр» Донецького національного університету імені Василя Стуса.

УДК 658.5:338.5(075.8)

© Ахновська І. О., 2020

© Болгов В. Є., 2020

© ДонНУ імені Василя Стуса, 2020

ЗМІСТ

Тема 1. Економічна сутність і класифікація витрат підприємства.....	5
1.1. Відмінні риси категорій «затрати» і «витрати».....	5
1.2. Класифікація витрат підприємства.....	9
1.3. Аналіз витрат підприємства.....	14
Завдання для самостійної роботи.....	16
Тести.....	21
Питання для самоконтролю.....	25
Тема 2. Аналіз безбитковості (CVP-аналіз).....	26
2.1. Мета і методи аналізу безбитковості (CVP-аналізу).....	26
2.2. Аналіз чутливості прибутку до зміни обсягу продажів.....	30
Завдання для самостійної роботи.....	32
Тести.....	34
Питання для самоконтролю.....	36
Тема 3. Розподіл витрат.....	37
3.1. Сутність розподілу витрат. База розподілу витрат.....	37
3.2. Методи розподілу витрат.....	39
Завдання для самостійної роботи.....	42
Тести.....	47
Питання для самоконтролю.....	49
Тема 4. Поведінка витрат.....	50
4.1. Варіанти поведінки витрат.....	50
4.2. Визначення функції витрат.....	54
Завдання для самостійної роботи.....	59
Тести.....	65
Питання для самоконтролю.....	67
Тема 5. Організація бюджетування на підприємстві.....	68
5.1. Основи бюджетування.....	68
5.2. Складання бюджетів.....	70
Завдання для самостійної роботи.....	79
Тести.....	84
Питання для самоконтролю.....	88
Тема 6. Облік витрат за центрами відповідальності.....	89
6.1. Сутність центрів відповідальності.....	89
6.2. Функціонування центрів витрат.....	91
Завдання для самостійної роботи.....	93
Тести.....	97
Питання для самоконтролю.....	98

Тема 7. Трансфертне ціноутворення	99
Завдання для самостійної роботи.....	103
Тести.....	107
Питання для самоконтролю.....	109
Тема 8. Витрати, пов'язані із запасами	110
8.1. Методи управління запасами	110
8.2. Методи розрахунку собівартості списання у використання матеріалів.....	113
Завдання для самостійної роботи.....	117
Тести.....	120
Питання для самоконтролю.....	121
Тема 9. Методи управління витратами	122
Завдання для самостійної роботи.....	129
Тести.....	133
Питання для самоконтролю.....	135
Тема 10. Джерела і фактори зниження собівартості продукції	136
Завдання для самостійної роботи.....	139
Тести.....	146
Питання для самоконтролю.....	147
Глосарій.....	148
Список рекомендованої літератури	153

Тема 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Відмінні риси категорій «затрати» і «витрати»

У процесі своєї господарської діяльності підприємства несуть певні витрати. Чим відрізняються категорії «затрати» і «витрати»?

Затрати – це виражені в грошовій формі кількісні показники різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів), що були використані в процесі виробництва, обміну і розподілу продукції.

Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відпливу чи виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками.

Витрати виникають у разі, якщо:

- ресурси **залишають** компанію;
- ресурси в компанії залишаються, але вони «втрачають у вазі», тобто **зменшується їхня вартість**;
- ресурси в компанії ще залишаються, але виникає зобов'язання перед якимось зовнішнім суб'єктом з цими ресурсами розлучитися.

Варіант перший: ресурси залишають компанію.



Найхарактерніший і найбільш важливий випадок – це коли ресурсом, що залишає компанію, є готова продукція (виконана робота, надана послуга). Ми продаємо нашу готову продукцію (роботу, послугу) якомусь покупцеві, тобто розлучаємося з нею. Ресурс залишає організацію.

Іншим, набагато менш важливим і суттєвим прикладом відходу з компанії ресурсів, може бути зникнення зі складу товарно-матеріальних цінностей (розкрадання).



Ще приклад – сума штрафу, який за рішенням суду довелося виплатити на користь держави або іншої організації. Гроші (фінансові ресурси) лишили компанію.



Варіант другий: ресурси в компанії залишаються, але зменшується їхня вартість. Зменшення вартості ресурсів може в своїй основі мати дві основні причини.



Причина перша – втрата ресурсом своїх початкових характеристик. *Приклад. Компанія купила новий автомобіль. Спочатку планувалося, що термін його служби складе 4 роки. Однак через 2 місяці після початку експлуатації автомобіль потрапив в дорожньо-транспортну пригоду.*

Його, звичайно, відновили. Але стало зрозуміло, що тепер термін його нормальної експлуатації складе не більше двох років. Внаслідок аварії автомобіль втратив частину своїх початкових технічних характеристик. Цінність цього ресурсу для компанії, знизилася, а тому і вартість зменшилася.

На відміну від першої причини, яка має об'єктивний, технічний характер, друга пов'язана з бухгалтерським обліком. Справа в тому, що міжнародні стандарти бухгалтерської звітності наказують оцінювати активи за найменшою з величин – собівартістю або можливою вартістю продажів.



Отже, якщо ціна, за якою ресурс відображений в бухгалтерському балансі, раптом виявилася нижчою за ринкову вартість аналогічних ресурсів, бухгалтер зобов'язаний його вартість зменшити до величини ринкової вартості.

Приклад. Компанія придбала і встановила в залі для проведення нарад мультимедійний проєктор. Первісна вартість цього технічного «дива» становила 10 000 грн. Через пару років, як це завжди буває у високотехнологічних галузях, вартість аналогічних технічних пристроїв, що продаються на ринку, становила вже близько 4 000 грн. У такому разі бухгалтер повинен зробити переоцінку цього основного засобу і зменшити його вартість з 10 000 грн до 4 000 грн.

Варіант третій: виникнення зобов'язань.

Приклад. Компанія реалізувала продукцію, всі права на неї вже перейшли до покупця. Ось тільки продукції ще як такої немає. Вона зараз знаходиться у вигляді незавершеної продукції і перетвориться в готову продукцію тільки наступного місяця. Отже, ресурс (незавершена продукція) «фізично»

ще присутній в компанії, але юридично цей ресурс компанії вже обтяжений зобов'язаннями перед покупцем.

Підбиваючи підсумки, можна стверджувати: **найбільшою мірою** нас буде цікавити **перший варіант** виникнення витрат, тобто ситуації, коли ресурси залишають компанію. Меншою мірою – третій варіант (виникнення зобов'язань). І в останню чергу – другий варіант (зменшення вартості ресурсів).

Окрім розглянутого, можна підібрати ще низку відносно легких для сприйняття визначень поняття «витрати». Наприклад, через використання терміна «чисте майно». Під **чистим майном** будемо розуміти суму всіх виробничих і фінансових ресурсів компанії за мінусом суми всіх зобов'язань компанії. («Чисте» – означає вільне від зобов'язань) І тоді можна сформулювати такі визначення:

Витрати – це зменшення чистого майна організації.

Затрати – це використання ресурсів.

Факт використання ресурсів сам по собі ще зовсім не говорить про те, що ресурси з компанії пішли. Дійсно, в деяких випадках використання ресурсів означає практично одночасний відхід цих ресурсів з компанії. Отже, затрати, ледь виникнувши, відразу стають витратами. Але буває і зворотна ситуація: ресурси використовували, але до їхнього відходу з компанії ще дуже далеко, тобто затрати виникли, а про витрати говорити ще вкрай передчасно. Все, в кінцевому підсумку, залежить від того, які ресурси і для чого використані. Інакше кажучи, можливі два сценарії розвитку подій:

– **використання ресурсів призвело до створення іншого ресурсу.**

Наприклад, інструментальну сталь – один ресурс – використовували для виробництва прес-форми – іншого ресурсу. Далі ця прес-форма буде використовуватися для виробництва поліпропіленових ковпачків – третього ресурсу. Цими ковпачками будуть комплектуватися тубики із зубною пастою – четвертий ресурс. А витрати виникнуть лише тоді, коли ця зубна паста буде реалізована. Отже, між першим ресурсом – інструментальною сталлю – і витратами лежить довгий і звивистий шлях.

– **використання ресурсів не призвело до появи будь-якого іншого ресурсу.**

Наприклад, праця генерального директора не призводить до якогось певного результату у вигляді створених компанією ресурсів. Отже, цей ресурс практично відразу в момент його використання йде з компанії. Інакше кажучи, затрати, що виникли, в ту саму мить стають і витратами.

Основним фінансовим звітом, що відображає ефективність роботи компанії, є «Звіт про фінансові результати». І в першому розділі зазначеного звіту представлені не затрати, а витрати. Отже, намагаючись на основі представлених в «Звіті» даних про витрати робити якісь висновки про затрати, можна допустити неточності, причому, як зі знаком «плюс», так і зі знаком «мінус».

Розглянемо діяльність компанії з тривалим виробничим циклом. Наприклад, авіабудівне підприємство. Компанія уклала контракт зі споживачем з Південно-Східної Азії або Латинської Америки на поставку n-ої кількості літаків. Від початку роботи з виробництва літаків і до їхнього відвантаження покупцеві мине півтора року (реалізація, тобто продаж, відбудеться тільки після відвантаження літаків, в момент підписання контракту ніякої реалізації ще немає).

Що ми будемо бачити в «Звіті про фінансові результати» протягом цього часу? Збитки: частина затрат, безпосередньо пов'язаних з основним виробничим процесом, буде «осідати» у вартості незавершеної продукції (в цьому разі одні ресурси перетворюються в інші). Інша частина затрат, яка безпосередньо не пов'язана з основним виробничим процесом, – та ж зарплата генерального директора, інші подібні затрати, які називають загальногосподарськими (або адміністративно-управлінськими), – буде відразу ж перетворюватися у витрати (використання ресурсів не приводить до створення інших ресурсів).

Отже, виникають витрати, які будуть показані в «Звіті про фінансові результати». А доходів у компанії немає – літаки ще не продані. Відповідно, якщо з «нульових» доходів відняти реально наявні витрати, отримаємо збиток. І якщо на фінансовий звіт подивитися формально, не вникаючи в суть, то можна прийти в жах: компанія щомісяця протягом півтора року показує збитки. А насправді робота компанії в цей час може бути дуже і дуже ефективною. Просто ця рентабельність проявить себе (в звіті) тільки після того, як вся партія літаків буде проведена і відвантажена.

А тепер розглянемо інший варіант. Як і в попередньому прикладі, він буває, коли продукція виробляється в одному періоді, а продається в наступних періодах. Особливо яскраво це проявляється у компаній, що мають сезонний характер роботи.

Наприклад, компанія виробляє будівельні матеріали. Зима – природний період затишшя: збут, порівняно з літніми місяцями, знижується в два рази. Але компанія не знижує обсяги виробництва, працює «на склад», створює запаси під літній ажіотаж. У травні ми побачимо доходи, отримані від продукції, що буде реалізована в травні, але виробленої ще в лютому або

березні. І отриманий фінансовий результат може бути дуже непоганим. Але чи говорить це про сьогоднішню ефективну роботу компанії? Ні. Адже в звіті «сьогоднішні» доходи зіставлені з витратами, які були зумовлені «вчора», коли ця продукція вироблялася. А якщо, припустимо, в квітні істотно зросли ціни на сировину та енергоресурси? Собівартість виробленої в квітні і травні продукції вже підвищилася, але в травневому «Звіті» це підвищення себе ще ніяк не виявило. Воно проявить себе в липневому або серпневому звіті, коли буде реалізована продукція, що виготовлятиметься в квітні і травні. Інакше кажучи, підприємство може бути давно збитковим, тільки дізнається про це можна через пару місяців.

Отже:

- затрати можуть відразу, в періоді їхнього виникнення, перетворитися на витрати (якщо ресурси, використання яких викликало витрати, не призвело до утворення інших ресурсів);
- «затрати» можуть стати «витратами» в наступних періодах, виконавши довгий і складний шлях (якщо ресурси, використання яких викликало затрати, перетворилися в інші ресурси);
- «Звіт про фінансові результати» («Бюджет доходів і витрат») не завжди коректно повідомляє нам про нашу нинішню ефективність. Це буває, коли в звіті представлені «сьогоднішні» доходи і «вчорашні» витрати.

Оскільки в економічній літературі в основному ототожнюються поняття «затрати» і «витрати», ми не будемо робити між ними суттєвої різниці.

Затрати пов'язані з використанням ресурсів.

Витрати пов'язані з тим, що ресурси залишають компанію.



1.2. Класифікація витрат підприємства

До *виробничих* витрат належать: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі та загальновиробничі витрати.

До *невиробничих* належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До витрат *від операційної діяльності* належать платежі за рахунками постачальників і підрядників, виплата заробітної плати, відрахування до бюджету, сплата відсотків за кредит, відрахування на соціальну сферу.

До витрат *від інвестиційної діяльності* відносять придбання основних засобів і нематеріальних активів, капітальні та довгострокові фінансові вкладення.

До витрат *від фінансової діяльності* відносять повернення кредитів і позик, виплату дивідендів, погашення векселів.

До *економічних елементів* витрат відносять матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію основних фондів і матеріальних активів, інші витрати, нерозподілені за елементами.

У найбільш загальному вигляді *номенклатура статей калькуляції* виглядає у такий спосіб: витрати на сировину й основні матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій, паливо й енергію на технологічні цілі, транспортно-заготівельні витрати, напівфабрикати власного виробництва, зменшення або збільшення витрат (віднімаються), основна заробітна плата виробничих робітників, додаткова заробітна плата виробничих робітників, відрахування на соціальне страхування, витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, втрати від браку у виробництві, інші виробничі витрати.

Однорічні – це ті витрати, що складаються з одного елемента, зокрема: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію основних фондів і матеріальних активів, інші витрати, нерозподілені за елементами.

До *комплексних* належать, наприклад, загальновиробничі витрати.

Витрати можуть бути віднесені або *на продукт* (зараховуються до собівартості виробу), або *на період*, в якому вони були зроблені.

До *поточних* належать витрати з виробництва і реалізації продукції даного періоду (вони принесли дохід в сьогоднішні і втратили здатність приносити дохід у майбутньому).

Витрати майбутніх періодів – це витрати, зроблені в поточному звітному періоді, але підлягають зарахуванню до собівартості продукції, яка буде випускатися в наступні звітні періоди (наприклад, витрати на освоєння введених в експлуатацію цехів, виробництв, на підготовку і освоєння нових видів продукції на діючих підприємствах). Такі витрати повинні принести дохід в майбутньому.

До *майбутніх* відносять витрати, які в даному звітному періоді ще не проведені, але для правильного відображення фактичної собівартості підляга-

ють зарахуванню до витрат виробництва за даний звітний період в плановому розмірі (витрати на оплату відпусток робітників, виплату одноразової винагороди за вислугу років та інші витрати, які мають періодичний характер).

Прямі витрати пов'язані з виробництвом певного виду продукції і можуть бути прямо віднесені на її собівартість (витрати сировини і основних матеріалів, заробітну плату робітників).

Непрямі витрати пов'язані з випуском декількох видів продукції, наприклад, адміністративні. Вони додаються в собівартість конкретних виробів за допомогою спеціальних розрахунків розподілу.

Основні витрати найчастіше виступають у вигляді прямих, а *накладні* – непрямих, але вони не є тотожними. Групування витрат на прямі і непрямі необхідне при організації роздільних систем обліку повних і часткових витрат на виробництво.

Під *релевантними* (істотними, значимими) витратами розуміються витрати, які залежать від розглянутого управлінського рішення. Зокрема витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна. Водночас вмінені витрати (упущена вигода) релевантні для прийняття управлінських рішень.

Умовно-постійні витрати не залежать від обсягу виробництва, тобто не змінюються при зміні обсягу виробництва. Однак умовно-постійні витрати, розраховані на одиницю продукції, змінюються при зміні обсягу виробництва. До них можна віднести орендну плату, амортизацію тощо.

Умовно-змінні витрати залежать від обсягу і змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва. Умовно-змінні витрати, розраховані на одиницю продукції, є постійною величиною. До них належать витрати сировини і матеріалів, витрати на оплату праці виробничих робітників тощо.

Реальні витрати мають місце в господарській діяльності підприємства.

Альтернативні витрати означають упущену вигоду, коли вибір однієї дії виключає появу іншої події. Альтернативні витрати виникають у разі обмеженості ресурсів. Якщо ресурси необмежені, змінні затрати дорівнюють нулю.

Витрати, відображені в бюджетах (планах) підприємства, називають *плановими*, витрати, понесені понад планових, є, відповідно, *позаплановими*.

Регульовані витрати виникають передусім у сферах виробництва і розподілу. Це витрати, зареєстровані за центрами відповідальності, величина яких залежить від ступеня їхнього регулювання з боку менеджера. *Довільні* (нерегульовані) витрати мають місце переважно в НДДКР (науково-дослідних і дослідно-конструкторських роботах), маркетингу та обслуговуванні клієнтів. Ступінь регульованості затрат залежить від специфіки конкретного підпри-

ємства: технології що застосовується, організаційної структури, корпоративної культури та інших факторів.

Контрольовані витрати піддаються контролю з боку суб'єктів управління. За своїм складом вони відрізняються від регульованих, оскільки мають цільовий характер і можуть бути обмежені якимись окремими витратами. Наприклад, по підприємству необхідно контролювати витрату запасних частин для ремонту обладнання, що знаходяться у всіх підрозділах підприємства.

У таблиці 1.1 наведено класифікацію витрат на підприємстві.

Таблиця 1.1

Класифікація витрат на підприємстві

<i>№</i>	<i>Класифікаційні ознаки</i>	<i>Види витрат</i>
1	За сферою виникнення	1) виробничі; 2) невиробничі
2	За видами діяльності	1) операційної діяльності; 2) інвестиційної діяльності; 3) фінансової діяльності
3	За видами витрат	1) елементи затрат; 2) статті калькуляції
4	За ступенем однородності	1) одноелементні; 2) комплексні
5	За порядком віднесення на період визначення прибутку	1) на продукт; 2) на період
6	За часом віднесення	1) поточні; 2) майбутніх періодів; 3) майбутні
7	За способом включення до собівартості	1) прямі; 2) непрямі
8	За відношенням до господарського процесу	1) основні (технологічні); 2) накладні (організаційні)
9	Залежно від прийняття рішень	1) релевантні; 2) нерелевантні
10	Відносно до об'єкта виробництва	1) умовно-постійні; 2) умовно-змінні
11	За реальністю використання грошових засобів або активів	1) реальні; 2) можливі
12	Залежно від охоплення планом	1) планові; 2) позапланові
13	За можливістю регулювання	1) регульовані; 2) нерегульовані
14	За можливістю контролю	1) контрольовані; 2) неконтрольовані
15	За ефективністю	1) ефективні; 2) неефективні

Неконтрольовані – це витрати, які не залежать від діяльності суб'єктів управління. Наприклад, переоцінка основних засобів, яка спричинила збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на паливно-енергетичні ресурси тощо.

Ефективні – це продуктивні витрати, внаслідок яких отримують доходи від реалізації тих видів продукції, на випуск яких були зроблені ці витрати.

Неефективні – це витрати непродуктивного характеру, внаслідок яких не будуть отримані доходи, оскільки не буде вироблений продукт. Це втрати на виробництві (від браку, простоїв, недостачі і псування товарно-матеріальних цінностей). Обов'язковість виділення неефективних витрат трактується тим, щоб не допустити проникнення втрат в планування і нормування.

В Україні нормативним документом, який встановлює склад витрат, що додаються до собівартості продукції, є П(С)БО 16 «Витрати», в якому передбачено визначення 2-х видів собівартості.

Собівартість – це затрати підприємства, безпосередньо пов'язані з виробництвом, купівлею та реалізацією продукції, виконанням робіт і наданням послуг.



Рис. 1 – Види собівартості продукції

При класифікації витрат підприємства необхідно мати на увазі, що групування витрат, що використовуються в управлінському обліку, набагато ширше, ніж групування витрат фінансового обліку.

Виробничі затрати = прямі матеріали + пряма праця + виробничі накладні витрати

Собівартість виробленої продукції = виробничі затрати + собівартість незавершеного виробництва на початок періоду – собівартість незавершеного виробництва на кінець періоду

Собівартість реалізованої продукції = собівартість виробленої продукції + собівартість готової продукції на початок періоду – собівартість готової продукції на кінець періоду



1.3. Аналіз витрат підприємства

Види аналізу витрат:



1. **Вертикальний аналіз** (розрахунок питомої ваги кожної статті витрат в загальній сумі витрат підприємства і виділення найбільш значущих статей).

2. **Горизонтальний аналіз** (порівняння кожної позиції за статтями витрат з попереднім періодом для виявлення відхилень показників).

3. **Трендовий аналіз** (визначення можливих значень показників в майбутньому за умови збереження ситуації, динаміки).

4. **Порівняльний аналіз** (зіставлення найбільш значущих показників підприємства з аналогічними показниками конкурентів або з середньогалузевими показниками).

5. **Факторний аналіз** (дає змогу визначити фактори, що впливають на рівень витрат і кількісний вплив кожного фактора на результат).

6. **Діагностичне анкетування** (застосовується для виявлення і аналізу носіїв витрат).

7. **АВС-аналіз** (полягає у виборі класифікаційної ознаки і ранжуванні витрат за зменшенням класифікаційної ознаки).

Група А – статті витрат, питома вага яких складає понад 20 %;

Група В – від 5 % до 20 %;

Група С – менш ніж 5 %.

8. **XYZ-аналіз** (дає змогу провести класифікацію ресурсів підприємства залежно від характеру їхнього споживання і точності прогнозування змін в їхній потребі):

– група X – статті витрат, що характеризуються стабільною величиною споживання і високою точністю прогнозу;

– група Y – статті витрат, тенденції змін яких відомі (наприклад, сезонні коливання), а можливість прогнозування середня;

– група Z – статті витрат, споживання яких нерегулярне, тенденції зміни невідомі, а точність прогнозу є невисокою.

Шляхом накладення результатів XYZ-аналізу на дані АВС-аналізу отримують 9 груп витрат, для кожної з яких розробляють свою техніку управління.

Таблиця 2

Управління витратами за допомогою АВС–XYZ-аналізу

	X	Y	Z
A	Постійний контроль	Постійний контроль	Постійний контроль
B	Періодичний контроль	Періодичний контроль	Епізодичний контроль
C	Епізодичний контроль	Епізодичний контроль	Епізодичний контроль

Також можна визначити критичну суму чистого доходу підприємства на початок і кінець року:

$$KЧД = (AB + BЗ) : (1 - Kn), \quad (1.1)$$

$$Kn = BC : ЧД, \quad (1.2)$$

де $KЧД$ – коефіцієнт чистого доходу підприємства;

$ЧД$ – чистий дохід;

AB – адміністративні витрати;

$BЗ$ – витрати на збут;

Kn – коефіцієнт пропорційності виробничої собівартості реалізованої продукції;

BC – виробнича собівартість реалізованої продукції.

Витрати необхідно аналізувати для виявлення статей, що можуть підлягати скороченню. Витрати на ресурси, що потрапляють до категорій АХ, АУ, АЗ, потребують постійного контролю та обліку відхилень від планового рівня, з'ясування причин відхилень та їхнього оперативного знешкодження.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 1.1. Є такі дані про доходи та витрати підприємства за рік, грн:

Придбано сировини	753 000
Витрати на транспортування сировини	16 800
Непряма виробнича зарплата	277 800
Пряма зарплата	690 000
Витрати на збут	531 600
Витрати на утримання і обслуговування виробництва	256 200
Адміністративні витрати	610 800
Витрати на сплату податку на прибуток	270 000
Інші загальновиробничі витрати	114 000
Дохід від продажів	4 000 000

Дані про запаси:

Рахунок	На початок року	На кінець року
Сировина	132 900	146 100
Незавершене виробництво	44 100	64 500
Готова продукція	307 200	586 800

Розрахувати собівартість готової і реалізованої продукції, скласти звіт про фінансові результати підприємства.

Завдання 1.2. Петро Пальничий, необережний працівник ТОВ «Захід», залишив недопалок біля паливних матеріалів. Внаслідок вибуху і пожежі зруйновано виробничі будівлі та приміщення офісу. Для складання страхової вимоги компанія повинна визначити собівартість запасів. Бухгалтер Ірина Кальник і керівник виробництва Микола Чубар змогли зберегти лише малу частину облікової інформації. «От лихо, – сказала Ірина. – І найгірше те, що

ми не маємо записів, необхідних для визначення суми страхової вимоги». «Я знаю, – відповів Микола. – Я був на підприємстві, коли стався вибух, і встиг захопити тільки цю відомість, з якої видно, що сукупні прямі витрати на оплату праці у цьому році становили 360 000 грн, і ми придбали сировини на суму 580 000 грн. Але я боюся, що це мало нам допоможе, адже від решти записів залишився лише попіл». «Так, інформація неповна, – сказала Ірина. – Я працювала зі звітом про прибутки, коли стався вибух. Я пам'ятаю, що продажі за цей рік становили 2 400 тис. грн, а валовий прибуток становить 40 % продажу. Також я пам'ятаю, що собівартість готової продукції (включно з її залишком на початок року) становила 1 620 000 грн». «Можливо, все не так уже й погано, – зауважив Микола. Моя відомість показує, що сукупні основні витрати становлять 820 000 грн, і виробничі накладні витрати складають 70 % конверсійних витрат. Зараз нам не вистачає лише інформації про залишки запасів на початок року». «О! Поглянь-но сюди, – вигукнула Ірина. – Це копія нашого звіту за минулий рік. У ньому містяться дані про наші запаси на початок поточного року: сировина – 36 000 грн, незавершене виробництво – 130 000 грн, готова продукція – 90 000 грн» «Чудово, – зрадів Микола. – Ходімо працювати». Необхідно визначити суму запасів сировини, незавершеного виробництва і готової продукції на дату вибуху.

Завдання 1.3. Розподіліть витрати за видами:

Елементи витрат	Витрати підприємства					
	виробничі	невиробничі	прямі	непрямі	змінні	постійні
1	2	3	4	5	6	7
Основні матеріали						
Допоміжні матеріали для виготовлення продукції (фарби, лаки)						
Допоміжні матеріали для обслуговування обладнання						
Технологічний інструмент						
Електроенергія технологічного призначення						
Електроенергія на освітлення						
Зарплата виробничих робітників-відрядників						
Зарплата виробничих робітників-погодинників						
Зарплата управлінського персоналу						
Зарплата спеціалістів заводууправління						
Амортизація обладнання цеху						

1	2	3	4	5	6	7
Амортизація загальнозаводських приміщень						
Реклама						
Комісійні виплати, пов'язані з реалізацією продукції, % від обсягу продажів						

Завдання 1.4. На базі фінансової звітності підприємства на сайті www.smida.gov.ua (необхідно зайти за посиланням, зареєструватися на сайті, через пошук знайти підприємство 00131966 – Приватне акціонерне товариство «Ладжинський завод ЗБК», зберегти форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати» за останній рік) та виконати АВС-аналіз затрат. Визначити критичну суму чистого доходу підприємства на початок і кінець року.

Елементи затрат	Частка і група на початок року	Частка і група на кінець року
Матеріальні затрати		
Затрати на оплату праці		
Відрахування на соціальні заходи		
Амортизація		
Інші операційні затрати		
Разом	100 %	100 %

Завдання 1.5. Визначити виробничу собівартість продукції, виробленої в січні, якщо:

- вартість витраченої сировини – 20 млн грн;
- заробітна плата основних працівників – 1 млн грн;
- нарахування на заробітну плату основних працівників – 0,375 млн грн;
- витрати на утримання обладнання цехів підприємства – 1,8 млн грн;
- амортизація будівлі виробничого корпусу – 2,7 млн грн;
- витрати на оренду приміщення офісу – 1,9 млн грн;
- заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу – 1,1 млн грн;
- нарахування на заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу – 0,41 млн грн;
- витрати, пов'язані з дослідженням ринку – 1,5 млн грн;
- витрати на оплату енергії, спожитої підприємством під час виготовлення продукції – 1,75 млн грн.

Завдання 1.6. У міському театрі опери і балету, який утримується за рахунок місцевого бюджету, здійснюються вистави харківської трупі і гастрольних труп, проводяться виставки. Утримання обслуговуючого персоналу

театру обходиться в 120 000 грн, а трупі артистів 180 000 грн на місяць. Кожен місяць трупа готує новий спектакль і показує його 20 разів на місяць. У залі для глядачів 1 000 місць, із них 200 місць за ціною квитка 80 грн, 500 місць – 60 грн, 300 місць – 50 грн. У середньому заповнення залу під час вистав місцевої трупи становить 50 %. Кількість зайнятих місць розподіляється рівномірно за цінovими категоріями.

Витрати театру на постановку вистави складають: театральні костюми і реквізит – 135 000 грн, декорації – 124 000 грн, оплата тимчасових працівників для обслуговування вистави і продажу квитків – 40 000 грн. Витрати на утримання театру, а саме опалення та освітлення – 100 000 грн. Виручка від продажу програм компенсує витрати на їхнє виготовлення, але за розміщену в них рекламу театр додатково отримує 20 000 грн від рекламодавців. Під час вистав у театрі працює буфет, який дає театру щомісяця 60 000 грн чистого доходу, витрати на продукти і напої для бару – 20 000 грн.

До керівництва театру звернулася гастрольна трупа з пропозицією з приводу оренди театру терміном на 1 місяць (25 вистав). За оренду трупа згодна виплачувати 60 % доходу від продажу квитків. Очікується, що перші 5 вистав гастрольної трупи театр буде заповнений на 100 %, а іншу частину вистав – на 2/3. Для збільшення кількості глядачів пропонується вартість квитків на вистави знизити на 20 грн, порівняно з діючими цінами на вистави місцевої трупи. За час оренди витрати театру на опалення, освітлення, зарплату співробітників і акторів не зміняться. Квитки продаватимуть працівники театру. Обсяг реалізації програм не зміниться. Чи доцільно керівництву театру прийняти пропозицію гастрольної трупи?

Завдання 1.7. Розташуйте в матриці такі види витрат:

- 1) амортизація токарного станка;
- 2) амортизація пакувальної машини АНТ-2302;
- 3) заробітна плата робітників токарного цеху;
- 4) заробітна плата директора;
- 5) заробітна плата охоронця підприємства;
- 6) заробітна плата торгового агента;
- 7) комісійні торгового агента;
- 8) витрати, пов'язані з купівлею сировини для роботи підприємства;
- 9) витрати, пов'язані з утриманням соціальної сфери;
- 10) оренда приміщення токарного цеху;
- 11) витрати, пов'язані з відправкою продукції підприємства покупцю.

Матриця витрат токарного цеху:

	постійні	змінні
прямі		
непрямі		

Завдання 1.8. Меблева фабрика отримала прибуток у розмірі 35 % обсягу продажу 1-ї партії меблів та збитки в розмірі 10 % обсягу продажу 2-ї партії меблів. Загалом рентабельність (за обсягом продажу) обох партій склала 26 %. Обсяг продажів становить 263,5 тис. грн. Визначити собівартість виробництва кожної партії меблів і сумарну собівартість.

Завдання 1.9. У таблиці наведена вихідна інформація за декількома варіантами ведення бізнесу. Є обмеження: постійні витрати незмінні за всіма варіантами бізнесу. Заповнити таблицю.

№ варіанта бізнесу	Продажна ціна одиниці продукції, грн	Випуск (обсяг реалізації продукції)	Виручка від реалізації, тис. грн	Питомі змінні витрати, грн	Загальні змінні витрати, тис. грн	Питомі постійні витрати, грн	Загальні постійні витрати, тис. грн	Питомі поточні витрати, грн	Загальні поточні витрати, тис. грн	Прибуток (збиток) на одиницю продукції, грн	Загальна сума прибутку (збитку), тис. грн
1	95	2 000						99			
2	90					25		75			
3	75			42				62			
4					188			93			61,5
5		3 500		44		36				12	
6	105				194					25	

Завдання 1.10. Витрати і дані про товарно-матеріальні запаси компанії «АКС» за рік наведені нижче. Потрібно обчислити повну собівартість реалізованої продукції.

Витрати підприємства

Витрати	Сума, грн
1	2
1. Матеріальні	132 000,0
2. На рекламу	100 000,0
3. Прямі витрати на оплату праці	90 000,0
4. Оренда виробничого приміщення	80 000,0
5. Непрямі витрати на оплату праці	56 300,0

1	2
6. Комісійні за продаж продукції	35 000,0
7. Амортизація виробничих споруд	9 000,0
8. На утримання обладнання	24 000,0
9. На внутрішні перевезення	700,0
10. Амортизація офісного обладнання	8 000,0
11. Амортизація виробничого обладнання	40 000,0

Вартість товарно-матеріальних запасів

Товарно-матеріальні запаси	Вартість на початок року, грн	Вартість на кінець року, грн
1. Матеріали	80 000,0	10 000,0
2. Напівфабрикати	5 000,0	20 000,0
3. Готова продукція	70 000,0	25 000,0

ТЕСТИ

- Коли об'єктом калькулювання витрат є відділ реклами, зарплата керівника відділу реклами буде класифікуватися як:
 - змінні і прямі витрати;
 - змінні і непрямі витрати;
 - постійні і прямі витрати;
 - постійні і непрямі витрати.
- Підприємство планує собівартість реалізованої продукції 2 млн грн, зокрема постійні витрати – 400 тис. грн, змінні – 75 % від обсягу чистої реалізації. Який обсяг чистої реалізації планується:
 - 2 133 333 грн;
 - 2 400 000 грн;
 - 2 666 667 грн;
 - 3 200 000 грн?
- Витрати, що контролюються:
 - це майбутні передбачувані витрати, які будуть відрізнятися за різних альтернатив;
 - це витрати, фактична сума яких зазвичай не буде відрізнятися від нормативної (бюджетної) суми;
 - це витрати, на які можна безпосередньо вплинути на певному рівні управління протягом певного відрізка часу;
 - це витрати, сума яких в межах області релевантності залишається напівпостійною певний відрізок часу.

- в) безпосередньо відносяться на окремі види виробів;
- г) не залежать від обсягу продукції.

11. *Постійними називаються витрати, які:*

- а) постійно повторюються під час калькулювання собівартості одиниці продукції;
- б) пов'язані з постійним асортиментом продукції;
- в) постійно зростають зі зростанням обсягу виробництва продукції;
- г) не змінюються залежно від кількості виготовленої продукції.

12. *Комплексними є витрати:*

- а) на оплату праці;
- б) на сировину і матеріали;
- в) адміністративні;
- г) на паливо та енергію.

13. *Підприємство виробляє кріплення з алюмінію. Протягом кварталу виробничі витрати підприємства склали: зарплату верстатників – 140 тис. грн; майстрів – 75 тис. грн; механіків – 40 тис. грн. Витрати на матеріали: алюміній – 400 тис. грн; запчастини для верстатів – 36 тис. грн; мастильні матеріали – 12 тис. грн. Прямі витрати підприємства складають:*

- а) 540 тис. грн;
- б) 592 тис. грн;
- в) 651 тис. грн;
- г) 703 тис. грн.

14. *Постійні витрати підприємства – це:*

- а) витрати на ресурси за цінами, що діяли на момент їхньої купівлі;
- б) мінімальні витрати виробництва будь-якого обсягу продукції за найсприятливіших умов виробництва;
- в) витрати, які несе підприємство навіть у разі, якщо продукція не виробляється;
- г) неявні витрати.

15. *Витрати, рівень яких залежить від зміни обсягу виробництва, – це витрати:*

- а) регульовані;
- б) виробничі;
- в) умовно-постійні;
- г) умовно-змінні.

16. *До економічних елементів витрат зараховують:*

- а) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, адміністративні витрати, інші витрати;
- б) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на збут, інші витрати;

- в) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати;
- г) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, оренда, інші витрати.

17. Вертикальний аналіз витрат підприємства – це:

- а) визначення питомої ваги окремих показників в їхній сукупності;
- б) порівняння показників звітного періоду з показниками базового періоду;
- в) порівняння показників звітного періоду з показниками аналогічного періоду за попередній рік.

18. Для виробничого підприємства прикладом витрат періоду будуть:

- а) амортизація заводського обладнання;
- б) зарплата робітників відділу збуту;
- в) зарплата операторів машин;
- г) страховка заводського обладнання.

19. На наступний рік підприємство планує продаж 20 000 шт. виробів, запаси незавершеного виробництва на кінець періоду в 1 000 одиниць та запаси незавершеного виробництва на початок періоду в 600 одиниць. Скільки виробів повинно бути вироблено:

- | | |
|------------|------------|
| а) 19 600; | в) 20 400; |
| б) 20 000; | г) 21 400? |

20. Підприємство планує продати 200 000 виробів. Постійні витрати = 400 000 грн, змінні – 60 % від ціни продажу. Для того, щоб отримати операційний прибуток від реалізації продукції 100 000 грн, ціна продажу одного виробу повинна дорівнювати:

- | | |
|--------------|--------------|
| а) 3,75 грн; | в) 5 грн; |
| б) 4,17 грн; | г) 6,25 грн. |

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Як пояснити термін «запасоємні витрати»?
2. Чи можлива ситуація, коли одні і ті самі витрати є прямими і непрямими? Якщо так, то коли це буває? Наведіть приклади.
3. Наведіть приклади неповоротних витрат.
4. У яких випадках потрібно під час прийняття управлінських рішень використовувати маржинальні та середні витрати?
5. Назвіть, до постійних або змінних витрат належать такі витрати підприємства: витрати на оренду приміщень; витрати на амортизацію основного капіталу; витрати на сировину, матеріали, МШП; витрати на зарплату управлінського персоналу; витрати на відрахування на соціальне страхування виробничих робочих; витрати на рекламу; витрати на паливо; витрати на зарплату виробничих робітників; витрати на гарантійне обслуговування та ремонт; витрати на опалення та освітлення цехів і заводоуправління; витрати на амортизацію верстатів і обладнання; маркетингові витрати; канцелярські витрати; витрати на амортизацію офісного обладнання.

Тема 2. АНАЛІЗ БЕЗЗБИТКОВОСТІ (CVP-АНАЛІЗ)

2.1. Мета і методи аналізу беззбитковості (CVP-аналізу)

Точка беззбитковості – це мінімальний обсяг реалізації продукції, за якого витрати будуть компенсовані доходами, а у процесі виробництва і реалізації кожної наступної одиниці продукції підприємство починає отримувати прибуток.

Аналіз беззбитковості (CVP-аналіз) – це метод системного дослідження співвідношення витрат, обсягу діяльності та прибутку компанії для визначення виручки, AVC, FC, ціни.

Допущення аналізу беззбитковості:

- VC (змінні витрати) і FC (постійні витрати) визначені максимально точно;
- ціни на сировину і продукцію не змінюються;
- FC (постійні витрати) незмінні;
- AVC (питомі змінні витрати) не змінюються при зміні обсягу продажів;
- немає запасів на складі готової продукції.

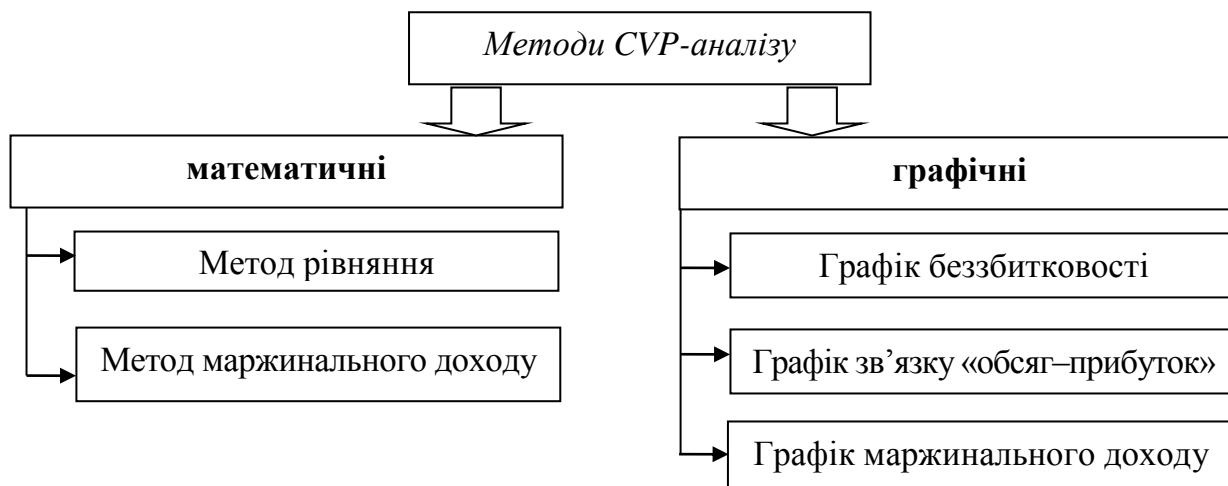


Рис. 2.1 – Методи CVP-аналізу

Розглянемо деякі з методів CVP-аналізу більш детально.

Метод рівняння

$$V = VC + FC + EBIT, \quad (2.1)$$

де V – виручка від реалізації продукції;

VC – змінні витрати;

FC – постійні витрати;

$EBIT$ – earning before interests and taxes – прибуток до виплати податків і відсотків (операційний прибуток).

$$V = VC + FC + 0, \quad (2.2)$$

де V – виручка від реалізації продукції;

VC – змінні витрати;

FC – постійні витрати.

$$V = P \times Q, \quad (2.3)$$

де V – виручка від реалізації продукції;

P – ціна продукції;

Q – кількість продукції.

$$VC = AVC \times Q, \quad (2.4)$$

де VC – змінні витрати;

AVC – питомі змінні витрати;

Q – кількість продукції.

Після низки математичних перетворень отримаємо формулу точки беззбитковості у натуральному виразі:

$$P \times Q = AVC \times Q + FC, \quad (2.5)$$

$$P \times Q - AVC \times Q = FC, \quad (2.6)$$

$$Q \times (P - AVC) = FC, \quad (2.7)$$

$$Q = FC / (P - AVC), \quad (2.8)$$

$$BEP_q = FC / (P - AVC), \quad (2.9)$$

де BEP_q – точка беззбитковості у натуральному виразі;

FC – постійні витрати;

P – ціна продукції;

AVC – питомі змінні витрати.

Маржинальний дохід є різницею між виручкою і змінними витратами, а також сумою постійних витрат та операційного прибутку:

$$CM = V - VC = FC + EBIT, \quad (2.10)$$

де CM – маржинальний дохід;

V – виручка від реалізації продукції;

VC – змінні витрати;

FC – постійні витрати;

$EBIT$ – операційні витрати.

Точка беззбитковості у вартісному виразі:

$$BEP = \frac{FC \times P}{P - AVC}, \quad (2.11)$$

де BEP – точка беззбитковості у вартісному виразі;

FC – постійні витрати;

P – ціна продукції;

AVC – питомі змінні витрати.

Метод маржинального доходу

Коефіцієнт маржинального доходу показує, скільки маржинального доходу приносить кожна грошова одиниця виручки:

$$CMR = \frac{V - VC}{V} = \frac{CM}{V} = \frac{FC + EBIT}{V}, \quad (2.12)$$

$$CMR = \frac{V - VC}{V} = \frac{P \times Q - AVC \times Q}{P \times Q} = \frac{Q(P - AVC)}{P \times Q} = \frac{P - AVC}{P} = \frac{ACM}{P}, \quad (2.13)$$

де CMR – коефіцієнт маржинального доходу;

V – виручка від реалізації продукції;

VC – змінні витрати;

CM – маржинальний дохід;

FC – постійні витрати;

$EBIT$ – чистий прибуток;

P – ціна продукції;

Q – кількість продукції;

AVC – питомі змінні витрати;

$АСМ$ – питомий маржинальний дохід.

Якщо ціна і змінні питомі витрати не змінюються, то коефіцієнт маржинального доходу для одного і того ж підприємства за різних обсягів реалізації буде однаковий.

$$0 \leq CMR \leq 1, \quad (2.14)$$

$$BEPq = \frac{FC}{ACM}, \quad (2.15)$$

де $BEPq$ – точка беззбитковості у натуральному виразі;

FC – постійні витрати;

$АСМ$ – питомий маржинальний дохід.

$$BEP = \frac{FC}{CMR}, \quad (2.16)$$

де BEP – точка беззбитковості у вартісному виразі;

FC – постійні витрати;

CMR – коефіцієнт маржинального доходу.

Графічні методи аналізу беззбитковості представлено на рис. 2.2–2.4.

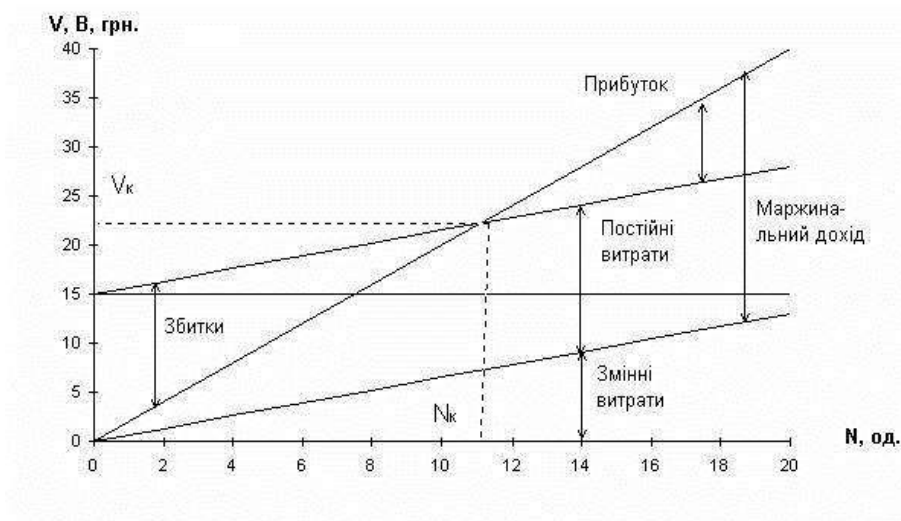


Рис. 2.2 – Графік беззбитковості

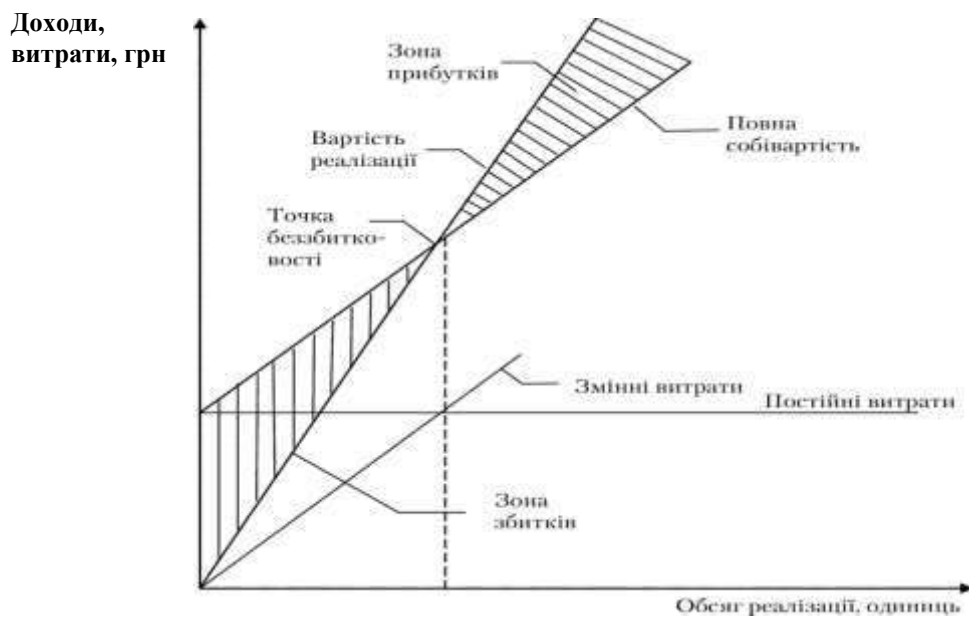


Рис. 2.3 – Графік взаємозв'язку «обсяг–прибуток»

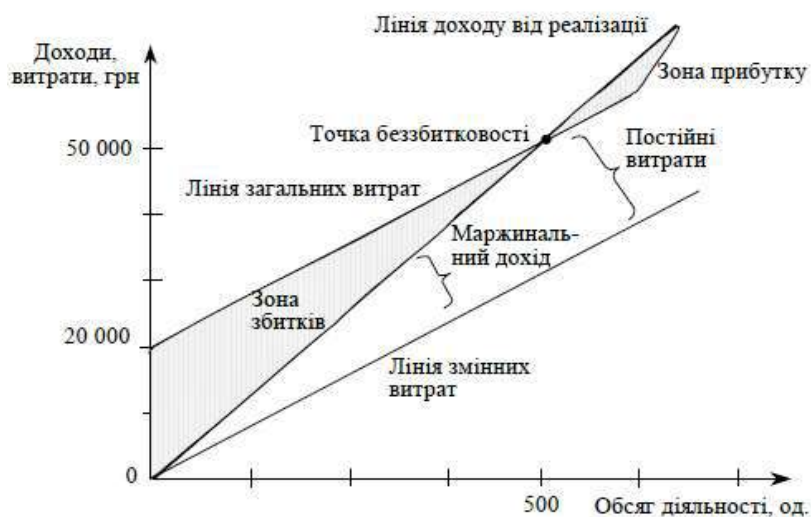


Рис. 2.4 – Графік маржинального доходу

2.2. Аналіз чутливості прибутку до зміни обсягу продажів

Методи аналізу чутливості:

- коефіцієнт маржинального доходу (CMR);
- запас міцності (MS);
- фактор операційного левериджу (DOL).

Коефіцієнт маржинального доходу (CMR):

$$\Delta EBIT = CMR \times \Delta V$$

Запас міцності (MS):

$$MS = V - BEP ;$$

$$MSq = Q - BEPq ;$$

$$EBIT = MS \times CMR ;$$

$$MSR = \frac{MS}{V} = \frac{MSq}{Q} ;$$

$$0 \leq MSR \leq 1$$

Якщо точка беззбитковості = 0 (FC=0), то MSR = 1. Якщо MSR < 0, підприємство збиткове.

Фактор операційного левериджу (DOL)

DOL (degree of operating leverage) – співвідношення FC і VC, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажів.

$$DOL = \frac{CM}{EBIT} ;$$

$$\Delta V_{\%} \times DOL = \Delta EBIT_{\%}$$

CVP-аналіз – аналіз поведінки затрат, в основі якого лежить взаємозв'язок затрат, виручки (доходу), обсягу виробництва і прибутку.

Точка беззбитковості – мінімальний обсяг реалізації продукції, за якого витрати будуть компенсовані доходами, а у процесі виробництва і реалізації кожної наступної одиниці продукції підприємство починає отримувати прибуток. У натуральному виразі визначається відношенням постійних витрат до різниці між ціною виробу і питомими змінними витратами, або відношенням постійних витрат до коефіцієнта маржинального доходу.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 2.1. Промислове підприємство виробляє продукцію одного найменування і реалізує її за ціною 230 грн/од. Питомі змінні витрати – 188 грн/од., постійні витрати складають 550 тис. грн. У плановому періоді підвищується орендна плата на 8 %, частка якої в постійних витратах становила у звітному періоді 10 %. Визначити точку беззбитковості у звітному і плановому періодах.

Завдання 2.2. На малому підприємстві витрати на оренду приміщень складають 4 000 тис. грн на рік, а витрати на управління, інженерне і виробничо-господарське обслуговування та амортизаційні відрахування – 3 000 тис. грн, змінні витрати на один виріб складають 200 грн, його реалізаційна ціна – 300 грн. Визначити мінімальний обсяг випуску продукції на рік, який забезпечує беззбитковість виробництва.

Завдання 2.3. Необхідно розрахувати обсяг і собівартість реалізованої продукції акціонерного товариства на основі таких даних. У звітному році підприємство випустило 10 000 виробів А і 30 000 виробів Б. Відпускна ціна виробів А і Б становить відповідно 500 та 600 грн. Крім того, підприємство виготовило комплектуючі вироби на суму 25 000 грн, із них 15 000 грн для сторонніх замовників. Залишки нереалізованої продукції на складі склали на початок даного періоду – 5 000 грн. Рівень рентабельності продукції (виручки від реалізації) становить 20 %.

Завдання 2.4. Розрахувати точку беззбитковості виробництва на промисловому підприємстві, використовуючи таку інформацію. Виробнича потужність підприємства, яке виготовляє один вид продукції, становить 650 тис. од. на рік, а надходження від реалізації продукції – 2 600 тис. грн. Постійні витрати на виробництво складають 900 тис. грн, змінні витрати – 1 360 тис. грн. Також розрахувати необхідний обсяг випуску виробів, якщо підприємство прагне досягти 25 % рівня рентабельності (до витрат).

Завдання 2.5. Компанія «Яна» бажає отримати прибуток у розмірі 210 000 грн і розглядає варіанти досягнення цього:

Показники	Варіант 1: зберегти наявний виробничий потенціал	Варіант 2: використовувати більш сучасне виробниче обладнання
P	100	100
AVC	70	50
FC	240 000	300 000

Розрахувати коефіцієнти запасу міцності для кожної альтернативи і зробити висновок.

Завдання 2.6. Взуттєва фабрика продає черевики за ціною 20 дол. США за пару. Змінні витрати на виготовлення однієї пари черевиків складають 12 дол. США, постійні витрати на місяць – 1 600 дол. США. На місяць реалізується 300 пар взуття. Визначити точку беззбитковості і величину запасу фінансової міцності.

Завдання 2.7. Підприємство «Прилуки» виробляє один вид продукції і реалізує за середньою ціною 56 грн за одиницю. Змінні витрати на виробництво одиниці продукції складають 20 грн, постійні витрати – 16 200 грн на місяць. Проектна потужність підприємства – 1 000 одиниць продукції, ставка оподаткування прибутку – 19 %. Необхідно визначити:

1) точку беззбитковості в натуральному та грошовому вимірниках та у відсотках до проектної потужності;

2) суму чистого прибутку (збитку), яку отримає підприємство за досягнення проектної потужності;

3) яку кількість продукції необхідно реалізувати, щоб отримати чистий прибуток: а) 8 100 грн; б) 9 грн на одиницю реалізованої продукції; в) 20 % від обсягу реалізації;

4) яку необхідно встановити ціну за одиницю продукції, щоб підприємство за досягнення проектної потужності могло отримати 9 000 грн чистого прибутку?

Завдання 2.8. Підприємство «Забава» виготовляє чоловічі (ЧК) і жіночі (ЖК) костюми. Показники його роботи за звітний період складають:

Показники	Вид продукції		Разом
	ЧК	ЖК	
Обсяг виробництва і реалізації, шт.	700	500	1 200
Ціна за одиницю, грн	4 000	4 500	
АВС, грн	2 600	2 800	
Постійні витрати, грн			100 000

Необхідно визначити:

1) точку беззбитковості в натуральному та грошовому вимірниках;

2) суму прибутку підприємства за заданого співвідношення за обсягом виробництва окремих видів продукції, а також за збільшення питомої ваги жіночих костюмів до 50 % загального обсягу виробництва в натуральних вимірниках.

Завдання 2.9. На підприємстві випускається 3 види виробів.

Показники	Вироби		
	1	2	3
Обсяг продажів, шт.	800,0	900,0	300,0
Ціна, грн	210,0	160,0	250,0
Загальні витрати на 1 виріб	180,0	120,0	170,0
Постійні витрати, грн	42 000,0		

Визначити точку беззбитковості для кожного виробу. Визначити чистий прибуток за обсягу реалізації виробів: 1 – 500 шт., 2 – 1 000 шт., 3 – 900 шт.

Завдання 2.10. На малому підприємстві виготовляють три види продукції: А, В, С. Дані про обсяг виробництва, витрати та ціни наведені в таблиці. Визначити:

1. Собівартість виробництва кожного продукту.
2. Чи можливе виробництво цієї продукції за наявних умов? Якщо так, то підприємство отримує при цьому прибуток чи збиток?
3. Обґрунтуйте нижній рівень ціни продукції.

Види продукції	Обсяг виробництва, тис. шт.	Витрати, тис. грн		Ціна, грн
		постійні	змінні	
А	4,0	60,0	120,0	40,0
В	6,0	100,0	260,0	70,0
С	10,0	80,0	400,0	38,0

ТЕСТИ

1. *Маржинальний дохід* – це:
 - а) дохід від реалізації за мінусом непрямих податків;
 - б) дохід від реалізації за мінусом постійних витрат;
 - в) чистий дохід від реалізації за мінусом змінних витрат;
 - г) дохід від реалізації за мінусом собівартості реалізованої продукції.
2. *Коефіцієнт маржинального доходу* – це відношення маржинального доходу до:
 - а) суми постійних витрат;
 - б) загальної суми змінних витрат;

- в) суми операційного прибутку;
- г) ціни реалізації.

3. *Запас міцності – це:*

- а) максимально допустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток;
- б) наявність матеріалів для виробництва продукції;
- в) співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу;
- г) немає правильної відповіді.

4. *Операційний важіль – це:*

- а) максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток;
- б) наявність матеріалів для виробництва продукції;
- в) співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу;
- г) немає правильної відповіді.

5. *Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку відображають за допомогою графіків:*

- а) беззбитковості;
- б) маржинального доходу;
- в) взаємозв'язку обсягу та прибутку;
- г) усі відповіді правильні.

6. *Метод «Витрати–Обсяг–Прибуток» застосовується для аналізу:*

- а) операційної діяльності;
- б) фінансової діяльності;
- в) інвестиційної діяльності.

7. *Запас готової продукції на початок квітня складав 50 000 грн. Протягом квітня витрати підприємства склали: зарплата робітників – 40 000 грн, прямі матеріали – 30 000 грн, амортизація верстатів – 10 000 грн, витрати на рекламу – 6 000 грн, витрати на охорону території підприємства – 4 000 грн. Собівартість реалізованої протягом квітня продукції складала 100 000 грн. Запас готової продукції на кінець квітня дорівнює:*

- а) 30 000 грн;
- б) 34 000 грн;
- в) 40 000 грн;
- г) 70 000 грн.

Тема 3. РОЗПОДІЛ ВИТРАТ

3.1. Сутність розподілу витрат. База розподілу витрат

Розподіл витрат – це процес віднесення частини понесених витрат, коли прямі вимірювання не дають змоги визначити кількість ресурсів, необхідних для конкретної цільової витрати.

Основа, яка використовується для розподілу затрат за цільовими витратами, називається *базою розподілу витрат* або *фактором витрат*.

Таблиця 3.1

Бази розподілу затрат підприємства

<i>Статті непрямих витрат</i>	<i>Пропорційні до</i>
Витрати на зарплату та соціальні відрахування	часу роботи обладнання; обсягу виробництва в натуральному або грошовому виразі
Витрати на утримання і експлуатацію устаткування	часу роботи обладнання; обсягу виробництва в натуральному виразі
Витрати на підготовку і освоєння виробництва	обсягу виробництва в натуральному або грошовому виразі
Загальновиробничі витрати	часу роботи обладнання; обсягу виробництва в натуральному або грошовому виразі; зарплати; прямих витрат, за винятком матеріальних витрат; маржинального доходу, визначеного як різниця ціни продукту і прямих витрат
Непрямі витрати, не пов'язані з виробничою діяльністю (витрати на збут, адміністративні витрати)	маржинального доходу, визначеного як різниця між ціною продукції і виробничою собівартістю одиниці продукції; обсягу реалізації в грошовому виразі

Традиційна система розподілу затрат передбачає умовний розподіл витрат. Традиційною базою розподілу витрат вважають прямі витрати на оплату праці.

Приклад. Сумарні накладні витрати підприємства за звітний період становили 840 тис. грн. За наведеними в таблиці даними про прямі витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих у виробництві трьох видів

продукції, розподілити накладні витрати за видами продукції, якщо за базу розподілу прийнято прямі витрати на оплату праці.

Розв'язання. Перший спосіб. Застосуємо ставку розподілу. Обчислимо ставку (коефіцієнт) розподілу накладних витрат: $K = 840 : 500 = 1,68$.

Вид продукції	Прямі затрати на оплату праці, тис. грн
А	200
Б	190
В	110
Разом	500

Вид продукції	Прямі затрати на оплату праці, тис. грн	Накладні витрати, тис. грн
А	200	$200 \times 1,68 = 336$
Б	190	$190 \times 1,68 = 319,2$
В	110	$110 \times 1,68 = 184,8$
Разом	500	840

Другий спосіб. Розподілимо накладні витрати пропорційно до часток прямих витрат на оплату праці під час виготовлення окремого виду виробу.

Вид продукції	Прямі витрати на оплату праці		Накладні витрати, тис. грн
	тис. грн	% загальної суми витрат	
А	200	40	$840 \times 0,4 = 336$
Б	190	38	$840 \times 0,38 = 319,2$
В	110	22	$840 \times 0,22 = 184,8$
Разом	500	100	840

До 80-х рр. ХХ ст. з'явилися дещо інші погляди на розподіл витрат. Значно збільшилася сума непрямих витрат і застосування умовного розподілу перестало влаштовувати керівництва підприємств. Дійшли висновку, що необхідно встановлювати причинно-наслідкові зв'язки між цільовою витратою та її чинниками. Виник ряд методів розподілу накладних витрат.

Непрямі витрати необхідно розподіляти. Обліковою політикою підприємства для різних видів непрямих витрат і різних видів продукції можуть бути передбачені різні методи розподілу. При зміні рівня деталізації і бази розподілу накладних витрат, переважно, виходять різні оцінки рентабельності окремих виробничих підрозділів або видів продукції. Не існує ідеальної бази розподілу накладних витрат, але існує більш коректна база розподілу для кожного підприємства.



3.2. Методи розподілу витрат

Для виробничих підприємств, які ведуть облік за місцями виникнення витрат, актуальною є проблема розподілу витрат на утримання обслуговуючих підрозділів. Складнощі з розподілом виникають тоді, коли допоміжні підрозділи надають послуги один одному, а не тільки основним виробничим підрозділам. У таких випадках застосовуються різні методи розподілу витрат допоміжних підрозділів.

Показник	Формувальний цех	Оздоблювальний цех	Склад матеріалів	Адміністрація	Разом
Накладні витрати, грн	12 700	13 850	7 350	20 425	54 325

Приклад. Нехай підприємство має 2 основні виробничі цехи – формувальний і оздоблювальний – і 2 обслуговуючі підрозділи – склад матеріалів і адміністрацію. Вихідні дані для розподілу витрат і послуг наведені в таблицях.

Розподіл послуг обслуговуючих підрозділів:

Підрозділ-споживач послуг	Підрозділ, що надає послуги	
	Склад матеріалів	Адміністрація
Формувальний цех	60 %	50 %
Оздоблювальний цех	30 %	30 %
Склад матеріалів	–	20 %
Адміністрація	10 %	–

1. Метод прямого розподілу. Це метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, згідно з яким їхні витрати списують безпосередньо на витрати підрозділів, що обслуговуються, тобто взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги.

Метод простий, рекомендується, коли взаємні послуги обслуговуючих підрозділів незначні.

Показник	Підрозділ				Разом
	Склад матеріалів	Адміністрація	Формувальний цех	Оздоблювальний цех	
Розподілені витрати	7 350	20 425	12 700	13 850	54 325
Розподіл послуг: складу (60 % / 90 %; 30 % / 90 %);	(7 350)	–	4 900	2 450	
Адміністрації (50 % / 80 %; 30 % / 80 %)	–	(20 425)	12 766	7 659	
Разом	–	–	30 366	23 959	54 325

2. Метод послідовного розподілу. Це метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно щодо виробничих підрозділів. Перший обслуговує підрозділ, витрати якого вже розподілені, і не повинен охоплювати затрати іншого підрозділу. Саме тому перший підрозділ, витрати якого розподілялися, має найменше обслуговуватися іншими підрозділами. Цей принцип лежить в основі розподілу накладних витрат інших підрозділів.

Показник	Підрозділ				Разом
	Склад матеріалів	Адміністрація	Формувальний цех	Оздоблювальний цех	
Розподілені витрати	7 350	20 425	12 700	7 350	20 425
Розподіл послуг: складу (60 % / 90 %; 30 % / 90 %);	(7 350)	735	4 410	2 205	
адміністрації (50 % / 80 %; 30 % / 80 %)	–	(21 160)	13 225	7 935	
Разом	–	–	30335	23990	54325

3. Метод розподілу взаємних послуг. Це метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно з урахуванням взаємних послуг. Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляються між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

Показник	Підрозділ				Разом
	Склад матеріалів	Адміністрація	Формувальний цех	Оздоблювальний цех	
Розподілені витрати	7 350	20 425	12 700	7 350	20 425
Взаємні послуги: складу для адміністрації –10 %;	(735)	735			
адміністрації для складу –20 %	4 085	(4 085)			
Разом	10 700	17 075	12 700	13 850	54 325
Розподіл послуг: складу (60 % / 90 %; 30 % / 90 %);	(10 700)	–	7 133	3 567	
адміністрації (50 % / 80 %; 30 % / 80 %)	–	(17 075)	10 672	6 403	
Разом	–	–	30 505	23 820	54 325

4. Метод одночасного розподілу. Це метод розподілу накладних витрат обслуговуючих підрозділів, який передбачає розподіл взаємних послуг шляхом розв'язання системи рівнянь.

Припустимо, що:

С – витрати складу матеріалів;

А – витрати адміністрації.

Тоді:

$$\begin{cases} C = 7350 + 0,2A \\ A = 20425 + 0,1C \end{cases}$$

$$C = 7350 + 0,2(20425 + 0,1C) = 7350 + 4075 + 0$$

$$(C - 0,02C) = 7350 + 4085;$$

$$C(1 - 0,02) = 11435;$$

$$C = 11435 : 0,98 = 11668.$$

$$\text{Тоді } A = 20425 + 0,1 \times 11668 = 21592.$$



Розподілимо витрати обслуговуючих підрозділів з обсягом (%) наданих їм послуг:

Показник	Підрозділ				Разом
	Склад матеріалів	Адміністрація	Формувальний цех	Оздоблювальний цех	
Розподілені витрати	7 350	20 425	12 700	7 350	20 425
Розподіл послуг: складу 10 %; 60 %; 30 %;	(11 668)	1 167	7 001	3 500	
адміністрації 20 %; 50 %; 30 %	4 318	(21 592)	10 796	6 478	
Разом	–	–	30 497	23 828	54 325

Порівнюючи результати розрахунків розподілу накладних витрат різними методами, очевидними стають різні результати, але варто зауважити, що вони суттєво не відрізняються один від одного. Найбільш точним вважається метод одночасного розподілу, але, з огляду на простоту методу прямого розподілу, він використовується найчастіше.

Методи розподілу витрат	Суми накладних витрат виробничих підрозділів	
	Формувальний цех	Оздоблювальний цех
Прямого розподілу	30 366	23 959
Послідовного розподілу	30 335	23 990
Розподілу взаємних послуг	30 505	23 820
Одночасного розподілу	30 497	23 828

Сума накладних витрат підприємства становить 500 000 грн, сума прямих витрат на оплату праці – 500 000 грн, ціна продукції – 100 грн. На одиницю продукції припадають прямі матеріальні витрати – 30 грн, прямі витрати на оплату праці – 20 грн, змінні виробничі накладні витрати – 10 грн. Визначити прибуток на одиницю продукції.

Розподілені накладні витрати: $(500\,000 \times 20) : 500\,000 = 20$ грн.

Разом витрат на одиницю продукції: $30 + 20 + 10 + 20 = 80$ грн.

Прибуток на одиницю продукції: $100 - 80 = 20$ грн.



Завдання 3.1. Сумарні накладні витрати підприємства за звітний період становили 960 тис. грн. За наведеними в таблиці даними про прямі витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих у виробництві трьох видів продукції, розподілити накладні витрати за видами продукції, якщо за базу розподілу прийняті прямі витрати на оплату праці.

Вид продукції	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн
А	300
Б	280
В	130
Разом	710

Завдання 3.2. Собівартість товарної продукції заводу з виготовлення труб у звітному періоді склала 500 тис. грн. Визначити собівартість виробництва 1 м труб, якщо виробництво труб характеризується такими показниками:

Діаметр труби, мм	Випуск, тис. м	Трудоємність, люд-год/м	Ціна, грн/м
50	100	0,73	3
100	30	1,2	4
200	10	1,5	5,5

Завдання 3.3. Компанія «Вітрила» виконує роботи з виготовлення вітрил для яхт за індивідуальним замовленням. Бюджет на наступний рік передбачає такі витрати:

– прямі витрати праці, год	6 000
– пряма оплата праці, грн	30 000
– оплата непрямих витрат праці, грн	9 000
– амортизація обладнання і приміщень, грн	3 000
– орендна плата і місцеві податки, грн	5 000
– опалення, освітлення, енергоносії, грн	2 000
– витрати машинного часу, год	2 000
– прямі витрати матеріалів, грн	3 000
– непрямі витрати матеріалів, грн	500
– інші непрямі витрати, грн	200

Компанія одержала замовлення на виготовлення вітрил, на виконання якого за попередніми розрахунками буде витрачено 15 год прямих витрат праці, 7 год машинного часу і матеріалів на суму 30 грн. Амортизація розподіляється у складі непрямих витрат. Визначити повні витрати на виконання замовлення, якщо непрямі витрати розподіляються пропорційно прямим вит-

ратам: 1) праці; 2) машинного часу; 3) матеріалів. Пояснити отримані результати розрахунків.

Завдання 3.4. Первісна вартість основних фондів підприємства – 3 млн грн, термін служби – 6 років, ліквідаційна вартість – 20 тис. грн. Визначити річну норму і щорічну суму амортизаційних відрахувань, використовуючи прямо-лінійну амортизацію, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод.

Завдання 3.5. Підприємству дозволено нараховувати прискорену амортизацію активної частини основних фондів, зокрема нових фрезерних верстатів. Визначити, яким методом краще нарахувати цю амортизацію, якщо початкова вартість верстата – 135 тис. грн, ліквідаційна – 10 тис. грн, а нормативний термін служби – 5 років.

Завдання 3.6. Компанія має прямі матеріальні витрати 2 300 000 у. о., прямі витрати праці – 6 000 000 у. о., бюджетні виробничі накладні витрати – 1 200 000 у. о. Менеджмент компанії вважає, що накладні витрати зростають за збільшення кількості годин прямих витрат праці. Вважаючи, що ставка оплати складає 25 у. о. за годину прямих витрат праці, визначте, якою є ставка розподілу накладних витрат за базою прямих витрат праці.

Завдання 3.7. Фірма «Аудит-Гром» організовує періодичні семінари бухгалтерів з питань оподаткування та складання звітності. На організацію чергового семінару вона понесла витрати на друкування та розсилання потенційним слухачам програми семінару і запрошення та інші рекламні заходи – 600 грн. Водночас фірма уклала договір на оренду приміщення для проведення семінару за 1 300 грн за умови, що в разі відмови від оренди приміщення не пізніше ніж за тиждень до дати семінару, вона сплачує штраф орендодавцю в розмірі 25 % від суми договору оренди. Менш ніж за тиждень до початку семінару договір не може бути анульований. Оплата лекторам передбачена в розмірі 4 000 грн. Якщо семінар не відбудеться, оплата лекторам не нараховується.

Кожен учасник сплачує за участь у семінарі 1 500 грн. У вартість семінару включені витрати на обід з розрахунку 150 грн на одного учасника і вартість роздаткового матеріалу – 50 грн.

Визначити доцільність проведення семінару або відмови від нього, якщо за тиждень до його початку надійшли замовлення на участь у семінарі лише від 6-ти охочих.

Розрахувати:

- 1) яка кількість учасників семінару забезпечить його беззбитковість для фірми;
- 2) який прибуток одержить фірма, якщо у семінарі візьмуть участь 30 охочих;
- 3) за якої кількості учасників семінару фірма одержить 6 500 грн прибутку від його проведення.

Завдання 3.8. Підприємство «Крекінг-завод» виготовляє три види продукції в одному виробничому процесі (спільному) і реалізує їх з такими показниками:

Показник	Вид продукції		
	А	Б	В
Ціна за одиницю, грн	0,8	0,9	1,10
АВС, грн	0,6	0,75	1,00
Питома вага окремих видів продукції у загальному обсязі виробництва, %	50	40	10

Постійні витрати підприємства на місяць становлять 25 500 грн, фактичний обсяг виробництва всіх видів продукції разом – 400 000 од. Необхідно визначити:

- 1) точку беззбитковості, запас міцності та коефіцієнт запасу міцності;
- 2) обсяг реалізації кожного виду продукції для отримання загальної суми чистого прибутку 12 750 грн.

Завдання 3.9. Приватний підприємець Жарчук В. С. планує налагодити масове виробництво комплектуючих Ж-10, на які є постійний попит сусіднього машинобудівного заводу. За попередніми розрахунками завод зможе купувати щорічно від 400 до 525 тис. таких комплектуючих, але найбільш вірогідним є продаж заводу в середньому 450 тис. шт. за ціною 2,52 грн за 1 шт. Розрахунок можливих витрат на нове виробництво передбачає:

1. Для кожного робітника треба виготовити спеціальний пристрій вартістю 900 грн за штуку, придбати спеціальні столи, стільці та інше необхідне обладнання на загальну суму 540 грн.

2. Оплата праці одного робітника за годину роботи може бути встановлена на рівні 6,75 грн, але підприємець В. С. Жарчук розраховує додавати до ставки ще 20 % премії за якісну роботу для підвищення матеріальної зацікавленості працівників; за годину роботи один робітник на новому обладнанні зможе виготовляти і упаковувати 15 виробів; при роботі в одну зміну кожен робітник зможе відпрацювати за рік 2 000 год.

3. Вихідні матеріали для виготовлення одиниці нового виробу можна придбати за 1,53 грн при вартості їхнього перевезення на підприємство – 0,09 грн на одиницю продукції.

4. Необхідне приміщення для організації нового виробництва можна орендувати за 1 080 грн на місяць. Оренда можлива не менш ніж на один рік.

5. Оплата праці власне підприємця як генерального менеджера, офіс-менеджера і за сумісництвом бухгалтера становитиме 4 860 грн за місяць.

Необхідно визначити:

1) очікувану суму змінних витрат на одиницю продукції; загальну суму постійних витрат за місяць; суму повних витрат підприємця на рік за різних обсягів виробництва (400, 450 і 525 тис. одиниць продукції); середню собівартість одного виробу за вказаних обсягів виробництва (без амортизації обладнання);

2) ті ж показники, що і в пункті 1, але з урахуванням такого: кількість найнятих працівників розрахована на виготовлення 450 тис. виробів на рік; за зменшення обсягу замовлення (неповного завантаження робітників) оплата праці не зменшується; за збільшення замовлення понад 450 тис. виробів на рік робітники залучатимуть до понадурочної роботи з оплатою 12,15 грн за годину (з урахуванням премії); понадурочна робота не зумовить зростання суми постійних витрат;

3) чи доцільно приватному підприємцю В. С. Жарчуку організувати виробництво зазначених комплектуючих?

Завдання 3.10. Підприємство «Вікторія» отримало пропозицію укласти контракт на виготовлення 10 000 вішалок для одягу. Для виконання контракту необхідні металевий провід з розрахунку 1 м і тканина 0,3 м² на одиницю продукції. На підприємстві є достатній запас цих матеріалів для виконання замовлення.

Оцінка запасів	Металевий провід, грн/м	Тканина, грн/м ²
Фактична собівартість закупівлі	2,20	1,00
Поточна ринкова вартість	2,50	1,10
Чиста ринкова вартість (або вартість списання)	1,70	0,40

Металевий провід постійно використовується підприємством для інших замовлень, і його запас періодично поновлюється. Тканина не може бути використана для інших робіт і підлягає списанню (якщо не буде прийнято замовлення).

Прямі витрати кваліфікованої праці на виготовлення одиниці продукції становлять 12 хв та некваліфікованої – 6 хв. Наразі підприємство не переван-

тажено замовленнями і має достатню кількість кваліфікованих працівників, яким зберігається оплата навіть за відсутності замовлень, і які можуть виконати це замовлення без шкоди для інших робіт. Некваліфікованих працівників необхідно найняти спеціально для виконання замовлення. Оплата кваліфікованої праці – 7,5 грн/год, некваліфікованої – 5 грн/год.

Непрямі витрати підприємство розподіляє пропорційно до прямих витрат праці. Планова сума непрямих витрат на наступний місяць, коли повинен бути виконаний контракт, становить 50 000 грн, а планові прямі витрати праці – 12 500 год. Сума непрямих витрат не збільшиться внаслідок прийняття нового замовлення.

На кожне замовлення підприємство нараховує 12,5 % прибутку для визначення орієнтовної вартості контракту.

Визначити:

1) повні витрати на замовлення та орієнтовну вартість (ціну) контракту за традиційним методом калькуляції собівартості за обсягом робіт;

2) релевантні витрати, тобто мінімальну ціну, на яку можна погодитися під час укладання контракту і яка забезпечить беззбитковість виконання цього замовлення.

ТЕСТИ

1. До методів розподілу накладних витрат не належить:

- а) метод прямого розподілу витрат;
- б) метод послідовного розподілу витрат;
- в) метод регресивного аналізу розподілу витрат;
- г) метод взаємного розподілу витрат.

2. Метод розподілу накладних витрат, в основі якого є допущення, що допоміжні підрозділи не надають послуги один одному, має назву:

- а) метод лінійного програмування;
- б) метод послідовного розподілу витрат;
- в) метод взаємного розподілу витрат;
- г) немає правильної відповіді.

3. Допоміжний підрозділ – це:

- а) підрозділ, витрати якого не входять до складу базової собівартості;
- б) підрозділ, в якому не буває накладних витрат;

- в) підрозділ, витрати якого можуть бути лише адміністративними або збутовими;
- г) немає правильної відповіді.

4. Ставка розподілу накладних витрат:

- а) завжди впливає на загальну суму витрат;
- б) не завжди впливає на загальну суму витрат;
- в) використовується для розподілу прямих витрат на об'єкт витрат;
- г) може бути як плановою, так і фактичною величиною.

5. Недорозподілені або перерозподілені накладні витрати можуть бути негайно списані на собівартість реалізованих товарів або пропорційно розподілені. Який метод дає більш точний результат для запасів і собівартості реалізованих товарів:

- а) пропорційний розподіл;
- б) негайне списання на собівартість реалізованих товарів;
- в) пропорційний розподіл або негайне списання;
- г) усі підходи є еквівалентними?

6. До методів оцінки супутньої продукції зараховують такі методи:

- а) за продажними цінами, за плановою собівартістю аналога, за ціною можливого використання;
- б) за плановими цінами, за фактичною собівартістю аналога, за ціною можливого використання;
- в) за продажними цінами, за фактичною собівартістю аналога, за ціною фактичного використання;
- г) за роздрібними цінами, за плановою собівартістю аналога, за ціною можливого використання.

7. Процес віднесення частки витрат, коли прямий вимір не дає змогу визначити необхідну кількість ресурсів на продукцію, має назву:

- а) калькулювання собівартості;
- б) кошторис витрат;
- в) розподіл непрямих витрат;
- г) механізм управління витратами.

8. Постійні витрати на одиницю продукції склали 3 грн за обсягу виробництва 10 000 шт. Чому дорівнюють постійні витрати на одиницю за обсягу виробництва 6 000 шт.:

- а) 3 грн; б) 4 грн; в) 5 грн.

9. Витрати і доходи коледжу залежать від кількості учнів:

Кількість учнів	Дохід, грн	Витрати, грн
100	30 000	21 000
150	45 000	27 000
160	48 000	28 000
200	60 000	32 000
201	63 000	32 550

Маржинальні витрати при наборі 201-го учня складуть:

- а) 32 550;
б) 30 450;
в) 3 000;
г) 550;
д) 275.

10. Сукупні витрати підприємства на виробництво 20 000 одиниць продукції склали 240 000 грн, зокрема змінні витрати на одиницю = 7 грн. Витрати підприємства на виробництво 15 000 одиниць продукції дорівнюють:

- а) 180 000 грн; в) 240 000 грн;
б) 205 000 грн; г) 275 000 грн.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Виходячи з яких двох факторів компанії визначають базу розподілу витрат?
2. Що може бути базою для розподілу витрат?
3. Як розраховується ставка розподілу накладних витрат?
4. Чим відрізняються методи прямого, послідовного, взаємного розподілу витрат?
5. Які витрати є накладними? Наведіть приклади.

Тема 4. ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

4.1. Варіанти поведінки витрат

Поведінка витрат – характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Фактор витрат (драйвер витрат) – фактори, що впливають на

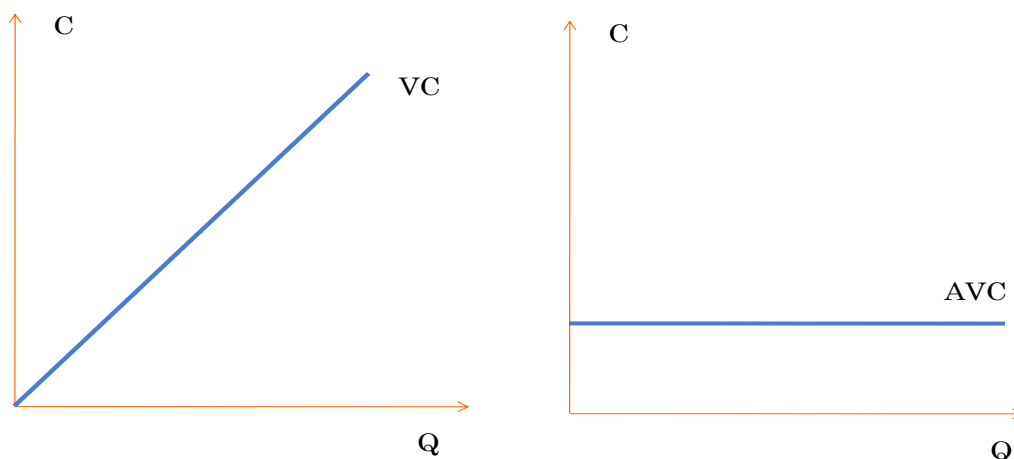


Рис. 4.1 – Криві змінних (VC) і питомих змінних витрат (AVC)

Напівзмінні витрати (Semivariable Costs) – витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно зміні до обсягу діяльності (або іншого фактора затрат).

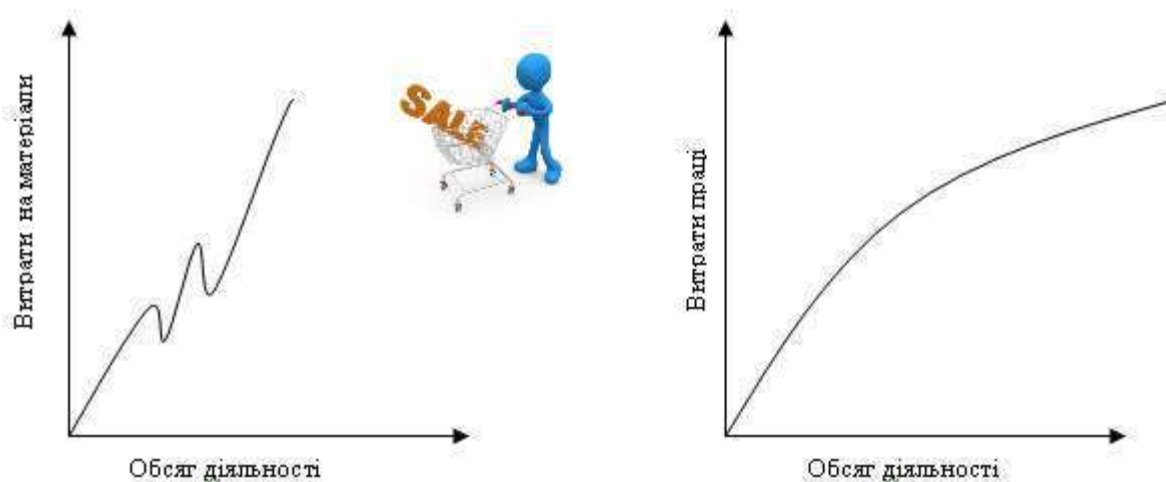


Рис. 4.2 – Напівзмінні затрати



Змішані витрати – витрати, що містять елементи і змінних, і постійних витрат. Наприклад, місячна плата за телефон охоплює постійну суму абонентської плати і змінну частину, яка залежить від кількості і тривалості міжміських телефонних розмов.

Релевантний діапазон – діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат і їхнім фактором (нормальний очікуваний діапазон діяльності).

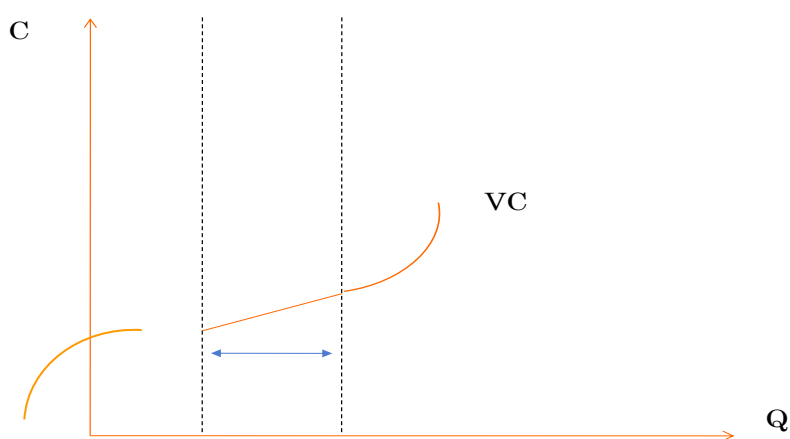


Рис. 4.3 – Релевантний діапазон для змінних витрат

Змінні витрати можна зобразити прямою лінією лише в межах релевантного діапазону

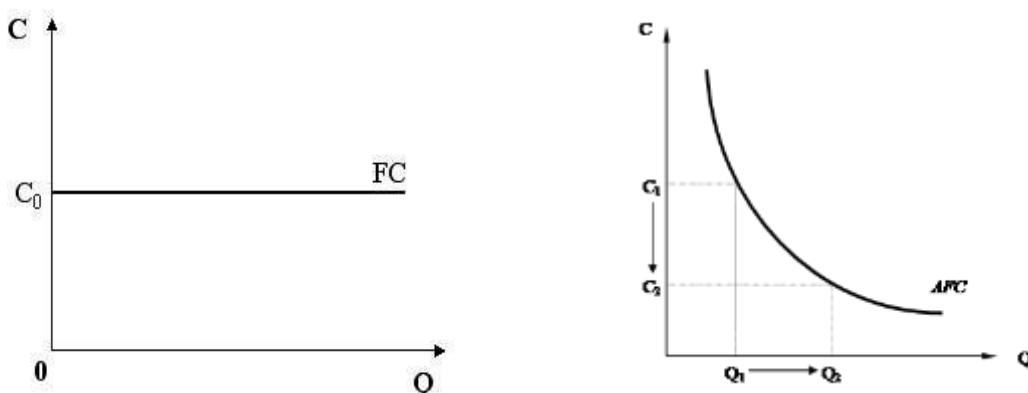


Рис. 4.4 – Криві постійних (FC) і питомих постійних затрат (AFC)

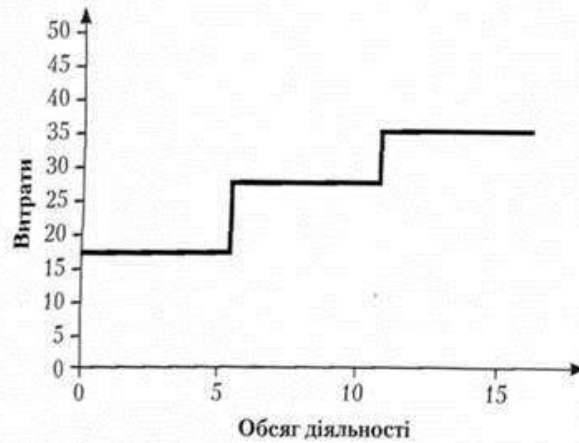


Рис. 4.5 – Релевантний діапазон для постійних затрат

Постійні витрати є постійними в межах релевантного діапазону

Напівпостійні витрати (Semifixed Costs) – витрати, що змінюються східчасто за зміни обсягу діяльності.

Наприклад, на кожні 1 000 машино-годин потрібний 1 ремонтник.

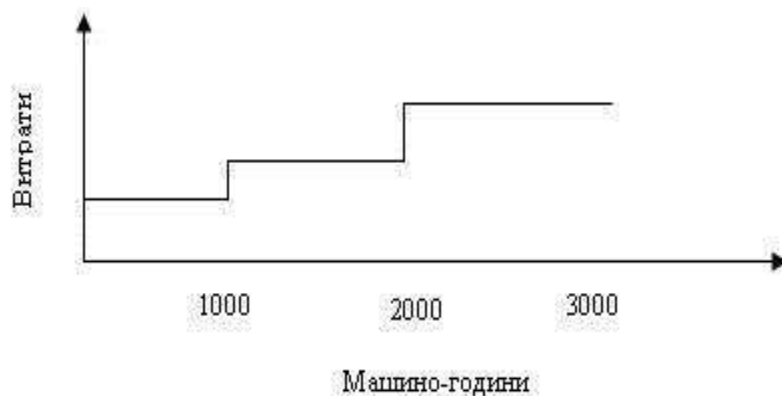


Рис. 4.6 – Східчасті витрати. Зарплата ремонтних робочих (1 особа на 1 000 м/г)

Конверсійні витрати – витрати на обробку сировини для перетворення його в готовий продукт = прямі витрати на працю + виробничі накладні витрати.

Диференційні витрати – витрати, що становлять різницю між декількома рішеннями.

Технологічні змінні витрати (Engineered Variable Costs) – змінні витрати, що виникають внаслідок безпосереднього зв'язку між споживанням ресурсів і випуском продукції.

Обов'язкові постійні витрати (Committed Fixed Costs) – постійні витрати, які визначаються потужністю підприємства (амортизація, орендна плата).

Дискреційні витрати (Discretionary Costs) – витрати, розмір яких визначає керівництво підприємства і які не пов'язані безпосередньо зі змінами поточної діяльності (на дослідження і розробки, рекламу, підвищення кваліфікації).

Оцінка витрат – процес обчислення динаміки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками.

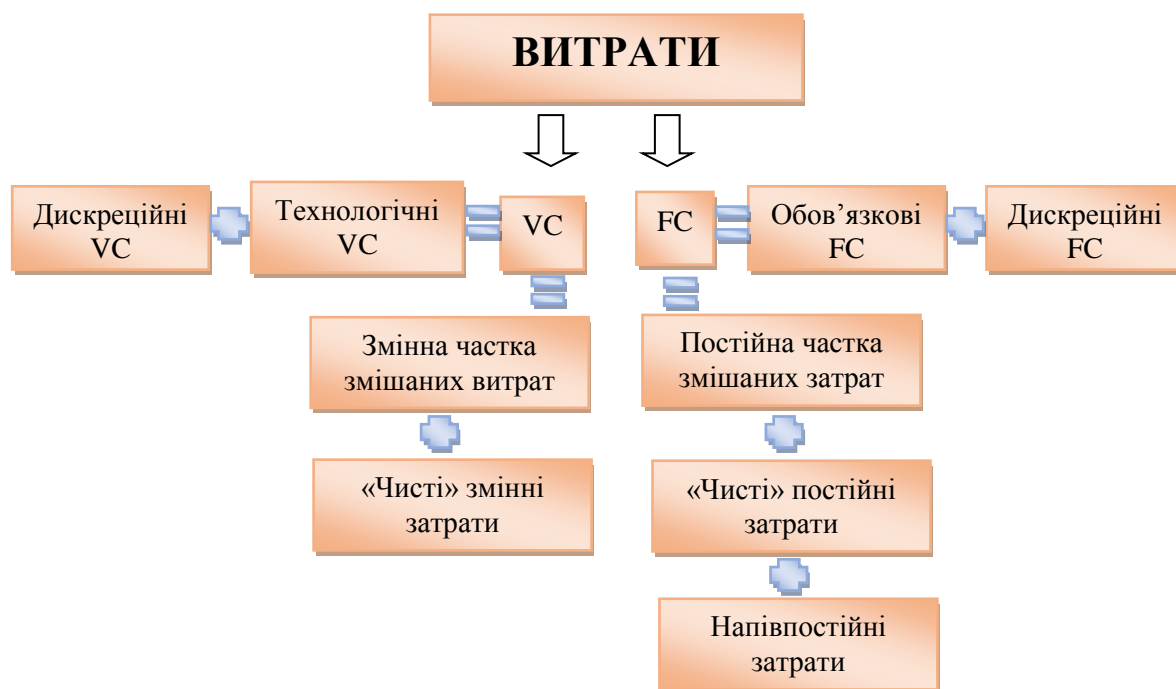


Рис. 4.7 – Структура витрат

Витрати, як і люди, поведуться по-різному.
Необхідно прогнозувати їхню поведінку.



4.2. Визначення функції витрат

Функція витрат – математичний опис взаємозв'язку витрат і їхніх факторів:

$$Y = a + bx, \quad (4.1)$$

де Y – сукупні витрати;

a – сукупні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю;

x – значення фактору витрат.

Передбачення витрат (Cost Prediction) – прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

Наприклад, нехай $FC = 50\,000$ грн, $AVC = 100$ грн. Отже, $Y = 50\,000 + 100x$. Якщо підприємство планує реалізувати 600 виробів:

$$Y = 50\,000 + (100 \times 600) = 50\,000 + 60\,000 = 110\,000 \text{ грн.}$$



Методи визначення функції витрат:

- технологічний аналіз;
- аналіз рахунків;
- метод вищої-нижчої точки;
- метод найменших квадратів;
- метод візуального пристосування;
- спрощений статистичний аналіз.

1. Метод технологічного аналізу – системний аналіз для визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів і результатом діяльності. Зорієнтований на майбутні операції, проте вимагає значних витрат часу і коштів.

2. Метод аналізу рахунків – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні і постійні на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Широко поширений на практиці, проте заснований на аналізі минулих подій.

Наприклад, магазин «Час» за звітний період реалізував 2 000 наручних годинників.

Рахунки	TC	FC	VC	AVC
Собівартість реалізованих товарів	240 000	–	240 000	120
Зарплата менеджера	30 000	30 000	–	–
Зарплата касира	10 000	10 000	–	–
Витрати на оренду, амортизацію, страхування майна	60 000	60 000	–	–
Зарплата продавців	24 000	14 000	10 000	5
Витрати на рекламу і збут	10 000	2 000	8 000	4
Разом	374 000	116 000	258 000	129

$Y = 116\,000 + 129x$. Якщо магазин планує збільшити обсяг продажів до 3 000, витрати на оренду збільшаться на 10 000, тоді $Y = (116\,000 + 10\,000) + (129 \times 3\,000) = 513\,000$ грн.

3. Метод вищої-нижчої точки – метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами при вищому і нижчому рівнях діяльності.

Наприклад. Нехай є такі дані для визначення функції витрат:

Тиждень	Машино-години	Витрати на обслуговування, грн
1	102	17 850
2	132	18 165
3	93	15 060
4	108	13 755
5	90	11 550
6	144	21 840
7	117	17 700
8	69	10 650
9	123	19 740
10	141	15 480
11	102	11 280
12	72	14 445

Розрахунки для визначення функції витрат методом вищої-нижчої точки:

Результат спостережень	Фактор витрат, м/г	Витрати на обслуговування обладнання, грн
Max	114	21 840
Min	69	10 650
Різниця	75	11 190

$$AVC = 11\,190 : 75 = 149,2 \text{ грн.}$$

$$FC = 21\,840 - (144 \times 149,2) = 355 \text{ грн або}$$

$$FC = 10650 - (69 \times 149,2) = 10\,650 - 10\,295 = 355 \text{ грн.}$$

$$Y = 355 + 149,2x.$$

4. Метод найменших квадратів – статистичний метод, що дає змогу розрахувати елементи функції витрат a і b у такий спосіб, що сума квадратів відстані від усіх точок досліджуваної сукупності до лінії регресії є найменшою.

$$\sum y = na + b\sum x,$$

$$\sum xy = a\sum x + b\sum x^2.$$

Розрахунки для визначення функції витрат методом найменших квадратів:

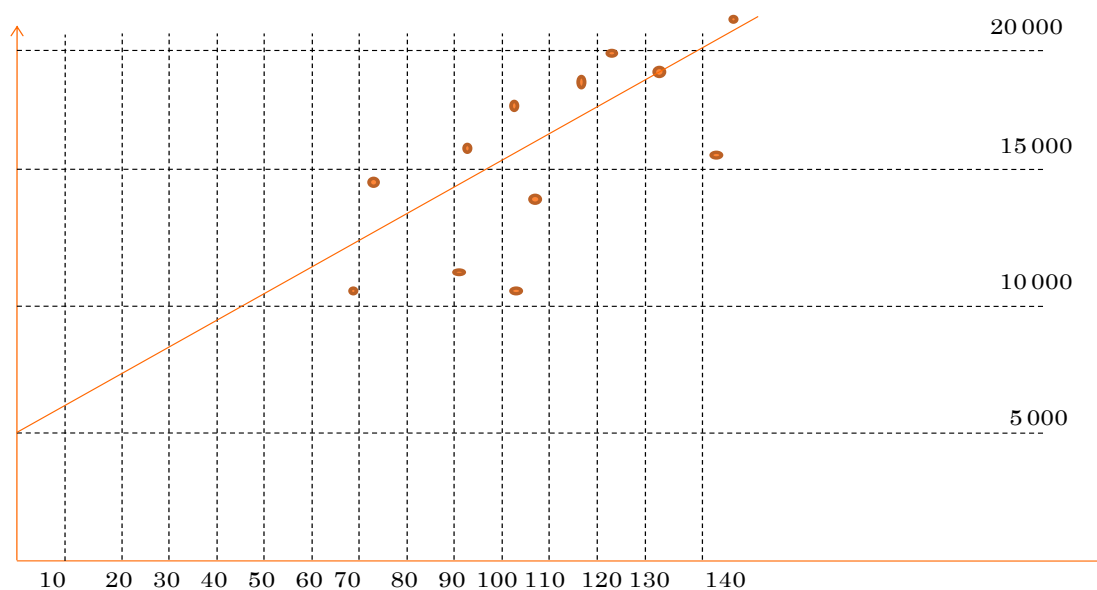
Машино-години (x)	Витрати на обслуговування (Y)	x ²	xY
102	17 850	10 404	1 820 700
132	18 165	17 424	2 397 780
93	15 060	8 649	1 400 580
108	13 755	11 664	1 485 540
90	11 550	8 100	1 039 500
144	21 840	20 736	3 144 960
117	17 700	13 689	2 070 900
69	10 650	4 761	734 850
123	19 740	15 129	2 428 020
141	15 480	19 881	2 182 680
102	11 280	10 404	1 150 560
72	14 445	5 184	1 040 040
$\sum x=1\,293$	$\sum Y=187\,515$	$\sum x^2=146\,025$	$\sum xY=20\,896\,110$

$$187\,515 = 12a + 1\,293b,$$

$$20\,896\,110 = 1\,293a + 146\,025b,$$

$$b = 103, a = 4\,528, Y = 4\,528 + 103x.$$

5. Метод візуального пристосування



$$FC = 5\,000, (132; 18\,165) \quad VC = 18\,165 - 5\,000 = 13\,165$$

$$AVC = 13\,165 : 132 = 99.7 \quad Y = 5\,000 + 99.7x$$

Рис. 4.7 – Приклад застосування методу візуального пристосування

6. Спрощений статистичний аналіз (метод Чумаченка) – метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на 2 групи, виходячи зі зростання значення фактора витрат x , і розрахунок постійних витрат на основі середніх значень витрат і їхнього фактора Y .

$$a = (Y_0X_1 - Y_1X_0) : (X_1 - X_0),$$

$$a = (13\,473 \times 128) - (17\,780 \times 88) / (128 - 88) = 3\,998 \text{ грн},$$

$$b = (13\,473 - 3\,998) / 88 = 107,7 \text{ або}$$

$$b = (17\,780 - 3\,998) / 128 = 107,7.$$

Абсолютні значення		Середні значення	
Машино-години	Витрати	Машино-години	Витрати
1	2	3	4
ГРУПА 1			
69	10 650		
72	14 445		
90	11 550		
93	15 060	528 / 6 = 88	80 835 / 6 = 13 473
102	11 280		
102	17 850		
528	80 835		
ГРУПА 2			
108	13 775		

1	2	3	4
117	17 700		
123	19 740		
132	18 165	765 / 6 = 128	106 680 / 6 = 17 780
141	15 480		
144	21 840		
765	106 680		
1 293	187 515		

$$Y = 3\,998 + 107,7x$$

Застосування різних методів для визначення функції витрат дає різні результати.

Метод	Значення функції витрат
Вищої-нижчої точки	$Y = 355 + 149,2x$
Візуального пристосування	$Y = 5\,000 + 99,7x$
Найменших квадратів	$Y = 4\,528 + 103x$
Спрощеного статистичного аналізу	$Y = 3\,998 + 107,7x$

У наведеному прикладі існує припущення, що витрати змінюються під впливом зміни часу роботи обладнання. Однак, на практиці можуть бути й інші фактори витрат, наприклад, кількість виробленої продукції, вага матеріалів, кількість переналадок обладнання. Отже, для прийняття управлінських рішень варто обрати найбільш релевантну функцію витрат.

Для правильного вибору з-поміж функцій витрат доцільно застосувати такі критерії:

– економічна правдоподібність, яка означає, що взаємозв'язок між залежною змінною величиною (витратами) і незалежною змінною величиною (фактором витрат) повинна бути економічно доцільною;

– хороша пристосованість, яка визначає, наскільки тісним є взаємозв'язок між витратами і певним чинником, тобто наскільки точно функція витрат описує їхній взаємозв'язок;

– значимість незалежних змінних величин, яка дає відповідь на питання: чи істотно впливатиме на суму сукупних витрат коливання значення (b) незалежної змінної величини.

Для визначення ступеня надійності функції витрат використовують:

1. Коефіцієнт детермінації:

$$R^2 = 1 - \frac{\sum(Y - Y_{\text{розрахункове}})^2 \div n}{\sum(Y - \bar{Y})^2 \div n}$$

2. Стандартну помилку обчислення:

$$S_e = \sqrt{\sum (Y - Y_{\text{розрахункове}})^2 / n - 2}$$

3. Стандартну помилку коефіцієнта:

$$S_b = \frac{S_e}{\sqrt{\sum (X - \bar{X})^2}}$$

Якщо $R^2 \geq 0,3$, функція витрат вважається надійною.

S_e коригують за допомогою спеціальних статистичних таблиць з урахуванням величини вибірки.

$\frac{b}{S_b} > 2$ означає, що ймовірність впливу випадкових факторів незначна.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 4.1. Готель «Диканька» щомісяця сплачує за користування телефонним зв'язком 500 грн плюс 0,2 грн за кожен дзвінок. Протягом січня було 5 000 дзвінків, в лютому – 6 000 дзвінків. Розрахувати витрати готелю на користування телефоном у січні і в лютому. Розрахувати витрати на 1 дзвінок у січні і в лютому. Визначити маржинальні витрати на 1 додатковий дзвінок у лютому.

Завдання 4.2. Є такі дані про запаси підприємства, грн. Протягом звітного періоду купили матеріалів на суму 130 000 грн. Визначити собівартість виробленої і реалізованої продукції.

Запаси	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Готова продукція	100 000	95 000
Незавершене виробництво	65 000	80 000
Матеріали	90 000	100 000

Виробничі витрати звітного періоду, грн:

Прямі матеріали	?
Пряма зарплата	416 000
Виробничі накладні витрати	153 000

Завдання 4.3. Час роботи 3-х магазинів «Сувеніри від Гоші», розташованих в курортній зоні, залежить від кількості туристів. Далі наведена інформація про час роботи магазинів і витрати на утримання їх за останні 6 місяців.

Місяць	Час роботи, год	Витрати, грн
січень	450	1 350
лютий	400	1 300
березень	500	1 600
квітень	550	1 620
травень	600	1 700
червень	700	1 900

Протягом липня магазини працюватимуть 800 год. Треба передбачити витрати на утримання магазинів, скориставшись функціями витрат, визначених 2-ма методами: вищої-нижчої точки і найменших квадратів.

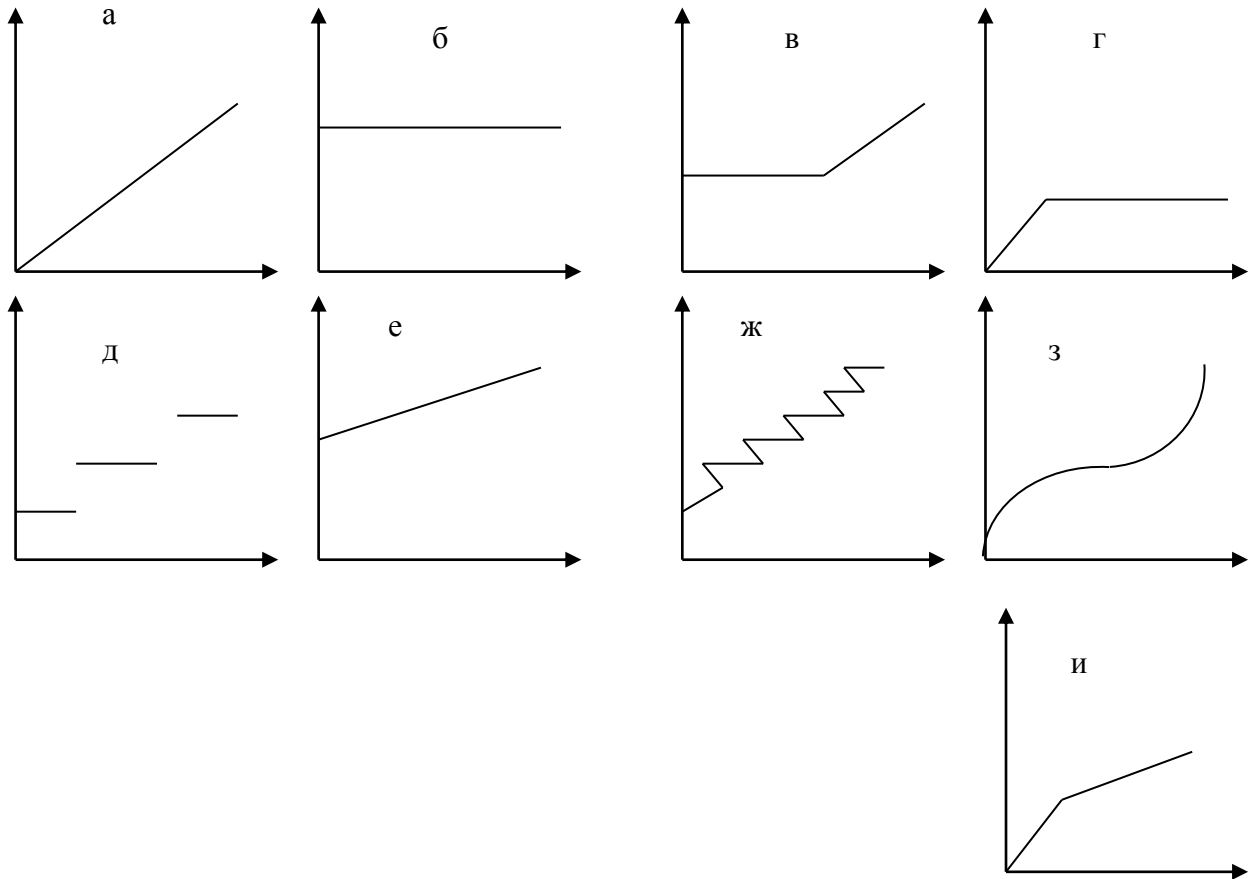
Завдання 4.4. Головний бухгалтер магазину «Еліта» намагається розподілити транспортні витрати на постійні та змінні за методом вищої-нижчої точки. Для цього вона підготувала таку інформацію про діяльність магазину за перше півріччя:

Місяць	Виручка від реалізації продукції, грн	Транспортні витрати, грн
січень	82 950	2 623
лютий	78 300	2 442
березень	96 280	2 856
квітень	81 720	2 510
травень	83 011	2 585
червень	81 293	2 834

Визначити функцію транспортних витрат магазину методом вищої-нижчої точки і надати рекомендації з найбільш доцільного методу визначення функції транспортних витрат магазину.

Завдання 4.5. Нижче наведені графіки поведінки різних витрат. Необхідно для кожної з наведених статей витрат вибрати графік, що відображає їхню поведінку:

- 1) витрати на оплату праці персоналу служби охорони;
- 2) витрати на прокат автомобіля. Тариф становить 80 грн/год протягом перших 10 год прокату, потім оплата здійснюється за тарифом 60 грн/год;



3) оплата за спожиту електроенергію, яка здійснюється за такою схемою: в межах 20 000 кВт/год оплата за ставкою 4 грн/год. За електроенергію, спожиту понад 20 000 кВт/год, оплата встановлюється в сумі 2 000 грн + 0,2 грн за кВт/год;

4) оплата за стоянку автомобіля, яка становить 3 грн/год, але максимальна сума = 60 грн/доба;

5) витрати шкіри у виробництві взуття;

6) витрати на оплату праці викладачів ліцею. Оплату здійснюють за кожну годину аудиторної роботи. Мінімальна кількість годин аудиторної роботи – 200 год, максимальна – 2 500 год;

7) зарплата змінних майстрів в автопарку. Кожна зміна триває 8 год. Протягом року автопарк працює в 1, 2 і 3 зміни в різні періоди року;

8) витрати на транспортування продукції, що зростають за сповільненою ставкою, тому що за зростання обсягу продажу використовується більш ефективний транспорт. Однак за значного зростання обсягу продажу витрати на транспортування продукції будуть зростати за зростаючою ставкою;

9) витрати на оплату праці офіціантів, закріплених за певним столиком. Вони є тимчасовими працівниками, яких запрошують мінімум на 4 год.

Завдання 4.6. Є інформація щодо діяльності компаній А, В, С (євро). Заповніть пропуски в таблиці.

Показники	Компанія А	Компанія В	Компанія С
Дохід від продажів	? (1)	343 400	540 000
Запаси на початок періоду	52 600	? (4)	90 000
Чисті закупівлі	175 300	255 600	? (7)
Запаси на кінець періоду	52 200	108 000	63 000
Собівартість реалізованої продукції	? (2)	? (5)	407 000
Валовий прибуток	85 300	98 000	? (8)
Витрати	? (3)	50 000	48 000
Прибуток до оподаткування	6 000	? (6)	? (9)

Завдання 4.7. Компанія «Фортуна» виробляє системи захисту для автомобілів, які продаються через мережу автомагазинів «Автосвіт». Магазинам сплачується комісія в 20 % від виручки.

Річний звіт про прибутки і збитки за 2019 рік

Стаття	Значення, у. о.
Виручка	8 000 000
Собівартість реалізованої продукції:	
– змінні витрати	4 000 000
– постійні витрати	800 000
Валовий прибуток	3 200 000
Збутові витрати:	
– комісія	1 600 000
– постійні витрати	1 000 000
Операційний прибуток	600 000

Компанія хоче перервати контракт з мережею магазинів і просувати свою продукцію через оптових продавців автозапчастин. Комісія складе 15 % від виручки, постійні збутові витрати зменшаться на 400 000 у. о. Необхідно визначити:

- 1) виручку компанії «Фортуна» в 2019 році у точці беззбитковості;
- 2) виручку у точці беззбитковості, якщо компанія просуватиме свою продукцію через оптових виробників запчастин;
- 3) операційний леверидж компанії з виручкою у 8 000 000 у. о. при просуванні продукції через мережу автомобільних магазинів «Автосвіт»;

4) операційний леверидж компанії з виручкою в 8 000 000 у. о. при просуванні продукції через оптових продавців;

5) виручку компанії, щоб її операційний прибуток залишився на рівні 2019 р. у разі, якщо компанія «Фортуна» просуватиме свою продукцію через оптових продавців автозапчастин і збільшить комісійні до 18 %, залишивши постійні збутові витрати на попередньому ринку.

Завдання 4.8. Сонячним весняним ранком Ви розпочали свою діяльність в компанії «Альфа». Вашим першим дорученням було завершення аналізу одного з продуктів компанії для засідання Ради директорів, яке відбудеться сьогодні. Після завершення аналізу Ви відклали ручку, із задоволенням потягнулись і, на жаль, зачепили склянку з водою. Вода залила папери з розрахунками, внаслідок чого значну частину Ваших записів було знищено. Залишилися лише такі дані.

Звіт про фінансові результати за березень:

Статті (березень)	грн
Виручка від реалізації продукції (V)	?
Змінні витрати (VC)	?
Маржинальний дохід (CM)	?
Постійні витрати (FC)	?
Операційний прибуток (ЕВІТ)	27 000
Точка беззбитковості (ВЕР)	180 000
Коефіцієнт запасу міцності (MSR)	20 %
Фактор операційного левериджу (DOL)	?

Проведені нижче розрахунки базувалися на фактичних результатах діяльності за березень. Бюджетний звіт про фінансові результати за квітень виглядає у такий спосіб:

Статті (квітень)	грн
Виручка від реалізації продукції при продажу 33 000 шт. (V)	?
Змінні витрати (VC)	?
Маржинальний дохід (CM)	?
Постійні витрати (FC)	?
Операційний прибуток (ЕВІТ)	40 500

Ви пам'ятаєте, що у квітні планувалося збільшити продаж на 10 %. Загальні постійні витрати, ціна за одиницю і змінні витрати на одиницю плануються у квітні на рівні березня. Вам необхідно відновити звіти до початку Ради директорів.

Завдання 4.9. Нижче подано операції, що їх провело підприємство минулого року:

- а) придбало обладнання на суму 15 тис. грн;
- б) виплатило дивідендів на суму 10 тис. грн;
- в) реалізувало продукції на суму 1 млн грн;
- г) придбало короткотермінових цінних паперів на суму 12 тис. грн;
- д) продало старого обладнання на суму 2 500 грн;
- є) отримало плату за оренду приміщень 5 тис. грн;
- ж) продало привілейованих акцій на суму 11 тис. грн;
- з) виплатило дивіденди у формі акцій на суму 30 тис. грн;
- и) виплатило проценти за довготермінові позики на суму 3 600 грн;
- і) виплатило зарплату робітникам на суму 200 тис. грн;
- к) придбало акцій інших компаній на суму 20 тис. грн.

Покажіть, як результати кожної операції відбилися на звіті про рух грошових коштів, помістивши їхню суму у відповідний стовпчик.

Операція	Діяльність			Не впливає
	Операційна	Інвестиційна	Фінансова	
А				
Б				
В				
Г				
Д				
Є				
Ж				
З				
И				
І				
К				

Завдання 4.10. ПАТ «Автомобіліст» має такі показники роботи одного автомобіля:

– балансова вартість на початок року	240 000
– ліквідаційна вартість після двох років використання	80 000
– витрати на технічне обслуговування (2 рази за рік)	4 800
– запасні частини з розрахунку на 1 000 км пробігу	800
– вартість ліцензії (на рік)	3 200
– страхові платежі (на рік)	1 500
– заміна автошин після 25 000 км пробігу (4 шини)	6 000
– вартість 1 л бензину (10 л на 100 км пробігу)	25

Необхідно поділити витрати на змінні та постійні і скласти таблицю витрат на рік за різних обсягів пробігу автомобіля (5 000, 10 000, 20 000, 30 000 км) та визначити для кожного рівня:

- 1) загальну суму витрат, зокрема змінних та постійних;
- 2) витрати на 100 км пробігу, зокрема змінні та постійні.

ТЕСТИ

1. *Питомі змінні витрати склали 6 грн при обсягу виробництва 1 000 одиниць. Чому дорівнюють питомі змінні витрати за обсягу виробництва 1 500 одиниць:*

- а) 9 грн; б) 6 грн; в) немає правильної відповіді.

2. *Яке твердження є правильним:*

- а) бухгалтерські витрати + економічні витрати = нормальний прибуток;
- б) економічний прибуток – бухгалтерський прибуток = явні витрати;
- в) бухгалтерський прибуток – неявні витрати = економічний прибуток;
- г) економічний прибуток – неявні витрати = бухгалтерський прибуток?

3. *Підприємство застосовує метод «вищої-нижчої точки» під час оцінки витрат. Який розрахунковий компонент змінних витрат на 1 замовлення?*

Місяць	Замовлення	Собівартість
Жовтень	2 000 од.	5 000 грн
Листопад	2 500 од.	5 750 грн
Грудень	2 300 од.	5 450 грн
Разом	6 800 од.	16 200 грн

- а) 0,67 грн; в) 1,30 грн;
б) 1 грн; г) 1,50 грн.

4. *Підприємство виготовляє паперові коробки, процес виробництва яких автоматизовано. Плановий обсяг виробництва – 40 000 шт. на місяць. Витрати основних матеріалів – 0,3 грн/шт. Базою для розподілу виробничих накладних витрат є кількість виробленої продукції. Яка ставка розподілу виробничих накладних витрат:*

- а) 1 грн/шт.; в) 0,6 грн/шт.;
б) 0,77 грн/шт.; г) 0,3 грн/шт.?

5. Релевантний діапазон (область релевантності) – це інтервал обсягу діяльності, в межах якого:

- а) загальна сума постійних витрат не змінюється;
- б) сума постійних витрат на одиницю продукції не змінюється;
- в) сума змінних витрат у розрахунку на одиницю продукції не змінюється;
- г) загальна сума виробничих витрат не змінюється.

6. При перетині межі релевантності загальна сума постійних витрат:

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) змінюється залежно від виду діяльності.

7. При перетині межі релевантності змінні витрати з розрахунку на одиницю продукції:

- а) збільшуються;
- б) зменшуються;
- в) не змінюються;
- г) змінюються залежно від виду діяльності.

8. Яке з наведених рівнянь є функцією загальної суми витрат:

- а) $y = bx$;
- б) $y = a + bx$;
- в) $y = a + bx + 2cx$;
- г) немає правильної відповіді?

9. Які з перелічених груп витрат використовують під час підготовки управлінських рішень:

- а) релевантні та нерелевантні;
- б) контрольовані і неконтрольовані;
- в) основні та накладні;
- г) вичерпані та невичерпані.

10. Що з наведеного є етапним для аналізу проблеми альтернативного вибору:

- а) постановка задачі;
- б) відбір можливих варіантів вирішення проблеми;
- в) вимірювання та оцінка наслідків впровадження кожного варіанта;
- г) усі відповіді правильні?

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Яка поведінка постійних та змінних витрат при зміні обсягу виробництва?
2. Як класифікуються витрати для прийняття управлінських рішень?
3. Що треба розуміти під функцією витрат?
4. Які основні методи побудови функції витрат?
5. Які переваги і недоліки визначення функції витрат?

Тема 5. ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

5.1. Основи бюджетування



Бюджетування (budgeting) – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Бюджет (budget) – це план майбутніх операцій підприємства, виражений у кількісних вимірниках.

Бюджетний період (budget period) – період, для якого підготовлений і в якому використовується бюджет.

Бюджетний центр – підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням.

Бюджетний комітет (Budget Committee) – робочий орган, що забезпечує розробку та узгодження бюджетів.

Бюджетний проміжок – завищення запланованих витрат або зниження запланованих доходів для забезпечення в майбутньому високих показників діяльності та гарантованої винагороди.

Цілі бюджетування:

- здійснення періодичного планування;
- забезпечення координації, кооперації та комунікацій;
- кількісне обґрунтування планів;
- забезпечення осмислення затрат на діяльність підприємства;
- створення основи для оцінки і контролю виконання;
- мотивація працівників через орієнтацію на досягнення мети організації.

Методи бюджетування:

1. «Зверху-донизу» (Top-Down) – метод, який дає змогу максимально врахувати стратегічні цілі компанії, знизити витрати часу, уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням і узагальненням окремих бюджетів. Вище керівництво встановлює бюджетні показники і, можливо, під час обговорення їх з менеджерами нижчого рівня. З урахуванням їхнього уточнення складається остаточний варіант бюджету.

2. «Знизу-догори» (Bottom-Up) – метод, який забезпечує підвищення мотивації керівників нижчої та середньої ланки на досягнення цілей, а також посилення комунікації між підрозділами компанії. Бюджетні показники формуються на нижчому рівні, після чого передаються вищому керівництву. Цей метод передбачає ведення суперечок і переговорів на різних рівнях керівництва для досягнення згоди.

3. Комбінований метод. Вище керівництво видає загальні директиви про цілі компанії, а керівники нижчої та середньої ланок готують бюджети, спрямовані на досягнення цих цілей.

Стратегії бюджетування

1. Стратегія додаткового бюджетування (Incremental Budgeting) – бюджет нового року базується на бюджеті, встановленому для попереднього року, плюс (або мінус) деяка коригуюча величина на зміну цін або очікувані зміни в діяльності. Перевагою цієї стратегії є простота, недоліком – відсутність аналізу ефективності витрат.

2. Стратегія нульового бюджетування (Zero Base Budgeting) – планування ресурсу якогось відділу на заданий період починається з нульового бюджету ресурсів. Ця стратегія дає змогу виявити проблеми і вирішити їх на стадії планування, однак вимагає значних витрат часу і коштів.

3. Безперервне бюджетування (Continual Budgeting) – після завершення кожного бюджетного періоду цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного бюджетного періоду. Така стратегія дає змогу враховувати зміни, що відбулися після складання попереднього бюджету, однак відводить мало часу на контроль.

Таблиця 5.1

Типова структура керівництва з бюджетування

Передмова	Прерогатива виконавчого директора
Мета	Пояснення бюджетного планування, завдання, взаємозв'язок зі стратегічним плануванням
Оргструктура	Структура компанії: посади, відповідальність, взаємозв'язки
Основні бюджети	Перелік основних бюджетів та їхній взаємозв'язок, пояснення
Розробка бюджетів	Склад бюджетного комітету, графіки
Облікові процедури	Функція виконавця, кодифікатор

Планувати необхідно для того, щоб розуміти де, коли, як і для кого буде вироблятися і продаватися продукт; знати, які ресурси знадобляться для досягнення цілей; домогтися ефективного використання ресурсів; вирішити завдання максимізації показників рентабельності; передбачити виникнення несприятливих обставин.

Основні етапи бюджетування:

- 1) призначення відповідальних за складання бюджету;
- 2) визначення обмежуючих факторів;
- 3) підготовка бюджету продажів;
- 4) обговорення, координація та аналіз;
- 5) затвердження бюджетів.

Види бюджетів

Генеральний (зведений) бюджет (Master Budget) – сукупність бюджетів, узагальнюючих майбутні операції всіх підрозділів підприємства. Охоплює операційні та фінансові бюджети.

Операційні бюджети (Operating Budgets) – сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток.

Фінансові бюджети (Financial Budgets) – сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства.

Головна мета бюджету – допомога керівнику.
Відправною точкою при складанні бюджетів є бюджет продажів.



5.2. Складання бюджетів

Технологію складання бюджетів продемонструємо за допомогою прикладу. Бюджет продажів є вихідним у системі бюджетів компанії.

1. Бюджет продажів є вихідним під час складання бюджету, проте потрібно знати, що в проєктно-орієнтованих організаціях відправною точкою для складання бюджету продажів є бюджети проєктів. Бюджет продажів складається на основі прогнозу продажів.

При складанні бюджету продажів варто відповісти на такі запитання: яку продукцію випускати, в яких обсягах вона має бути реалізована, яка має бути ціна на продукцію, який відсоток продажів буде оплачений в поточному місяці, який – в наступному і чи варто планувати безнадійну заборгованість? На обсяг реалізації впливають макроекономічні показники, довгострокові тенденції продажів, цінова політика, конкуренція, сезонні коливання, обсяг продажів попередніх періодів, виробнича потужність підприємства, відносна прибутковість компанії та масштаб рекламної кампанії.

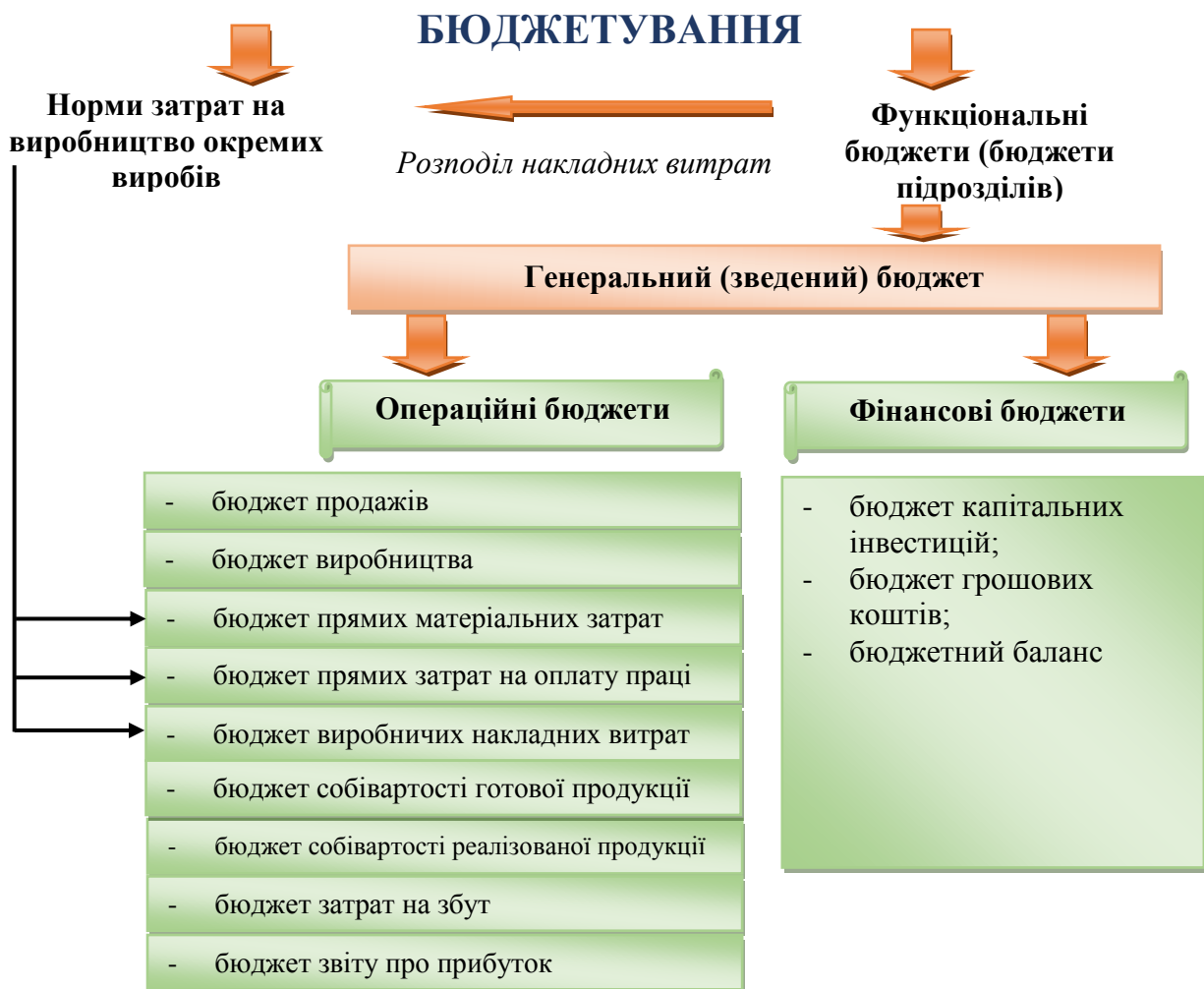


Рис. 5.1 – Взаємозв'язок бюджетів підприємства

Таблиця 5.2

Бюджет продажів ТОВ «Дари природи»

№	Найменування	Од. вим.	Кіл-ть	Сума без ПДВ, грн	Сума з ПДВ, грн
1	Реалізація готової продукції бізнес-напрямку «Гази в балонах», зокрема:			4 486 250	5 383 500
1.1	кисень газоподібний	балон	20 000	1 000 000	1 200 000
1.2	вуглекислота газоподібна	балон	15 000	2 250 000	2 700 000
1.3	аргон газоподібний	балон	7 000	595 000	714 000
1.4	азот газоподібний	балон	4 550	341 250	409 500
1.5	пропан-бутан скраплений	балон	1 500	300 000	360 000
2	Інші доходи і надходження:			11 940	14 328
2.1	Оренда балонів			11 940	14 328
3	Разом			4 498 190	5 397 828

2. Бюджет виробництва – виробнича програма, яка визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді. Обсяг виробництва = обсяг продажів + необхідний запас готової продукції на кінець періоду – запас готової продукції на початок періоду.

Таблиця 5.3

Бюджет виробництва ТОВ «Дари природи»

№	Найменування	Од. вим.	Запаси готової продукції на початок періоду, од.	Прогноз продажів, од.	Виробнича програма, од.	Прогнозний запас гот. прод. на кінець періоду, од. (1 % від обсягу продажів)
1	кисень газоподібний	балон	65	20 000	20 135	200
2	вуглекислота газоподібна	балон	32	15 000	15 118	150
3	аргон газоподібний	балон	17	7 000	7 053	70
4	...	...	...	...	...	...
6	Разом		156	48 050	48 375	481

3. Бюджет використання матеріалів – плановий документ, який визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Таблиця 5.4

Форма бюджету використання матеріалів

Показник	За рік
Обсяг виробництва, од.	
Матеріальні витрати на одиницю, кг	
Виробничі потреби в матеріалах	
Середньозважена ціна за кг, грн	
Прямі матеріальні витрати на виробництво продукції	

4. Бюджет придбання матеріалів – плановий документ, що містить розрахунок кількості матеріалів, які необхідно придбати в бюджетному періоді.

Обсяг закупівлі матеріалів = Виробничі потреби в матеріалах + необхідний запас матеріалів на кінець періоду – початковий запас матеріалів.

Таблиця 5.5

Бюджет придбання матеріалів ТОВ «Дари природи»

№ з/п	Найменування гот. прод.	Найменування матеріалу	Од. вим.	В-ть осн. сиров., грн/од.	План. норма витрат. на од. гот. прод., од.	Кіл-ть гот. прод, що підлягає вирву, од	Витрати осн. сиров., од.	Витрати осн. сиров., грн
1	2	3	4	5	6	7	8 = 6x7	9 = 5 x 8
1	кисень газоподібний	кисень рідкий	т	1 230	0,008	20 135	161,08	198128,4
2	...	...	...	...	...	...	...	...
6	Разом						694107,77	

5. Бюджет прямих витрат на оплату праці – плановий документ, в якому відображені витрати на оплату праці, необхідні для виробництва продукції в бюджетному періоді.

Таблиця 5.6

Форма бюджету прямих витрат на оплату праці

Показник	Разом
Обсяг виробництва, од.	
Затрати праці на од., год	
Загальні затрати праці, год	
Тарифна ставка за годину, грн	
Загальні витрати на оплату праці, грн	

6. Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат – плановий документ, який відображає накладні витрати, пов’язані з виробництвом продукції в бюджетному періоді.

Таблиця 5.7

Форма бюджету виробничих накладних витрат

Показник	Разом
Обсяг виробництва, од.	
Змінні витрати, грн	
Постійні витрати, грн	
Разом виробничих накладних витрат, грн	

7. Бюджет запасів повинен відображати плановані рівні запасів сировини, матеріалів і готової продукції. Бюджет готується у вартісному виразі і покликаний кількісно представити побоювання постачальників підприємства щодо перебоїв у поставках сировини, неточності прогнозу продажів.

Таблиця 5.8

Бюджет запасів ТОВ «Дари природи»

Найменування	Вироб. запаси на поч. міс.		Витрати запасів в поточ. міс.			Обсяг запасів, що підляг. купівлі			План. вироб. запасів на кінець міс.	
	Кіль-ть, од.	Вар-ть, грн	Кіль-ть, од.	Вар-ть од., грн	Вар-ть, тис. грн	Кіль-ть, од.	Вар-ть од., грн	Вар-ть, тис. грн	Кіль-ть, од.	Вар-ть, тис. грн
Основна сировина	29	68 292,7	600,51		705,807	595		677,06	23,49	39,546
кисень рідкий, т	12	14 760	161,08	1 230	198,128	155	1 230	190,65	5,92	7,281
вуглекислота рідка, т	3	1 980	302,36	660	199,558	307	660	202,62	7,64	5,042
аргон рідкий, т	4,3	5 542,7	70,53	1 289	90,913	70	1 289	90,23	3,77	4,859
азот рідкий, т	2,5	2 450	36,56	980	35,829	37	980	36,26	2,94	2,881
...
Разом		68 428			711,644			683,14		40,445

8. Бюджет собівартості виготовленої продукції. Бюджетна собівартість виготовленої продукції = витрати на незавершене виробництво на поча-

ток періоду + заплановані витрати на виробництво в бюджетному періоді – очікувані витрати на незавершене виробництво на кінець періоду.

9. Бюджет собівартості реалізованої продукції. Собівартість реалізованої продукції = залишок готової продукції на початок періоду + собівартість виготовленої продукції – залишок готової продукції на кінець періоду.

10. Бюджет адміністративних витрат відображає очікувані витрати на управління і обслуговування підприємства загалом.

Таблиця 5.9

Форма бюджету адміністративних витрат

Показники	Разом
Зарплата	
Орендна плата	
Комунальні послуги	
Амортизація	
Відрядження	
Інші	
Разом	

11. Бюджет витрат на збут відображає витрати, пов'язані зі збутом в бюджетному періоді.

Таблиця 5.10

Бюджет витрат на збут ТОВ «Дари природи»

№	Статті витрат	Сума без ПДВ, грн	Сума з ПДВ, грн	З якого розрахунку
1	2	3	4	5
1	Змінні витрати на збут, зокрема:	495 418,76	576 600	
1.1	Комісійні фахівців зі збуту (з нарахуваннями)	14 918,76		0,2 % від обсягу реалізації в грн (48 050 x 5 383 500 x 1,3856)
1.2	Транспортні витрати	480 500	576 600	10 грн на 1 блн реалізованої продукції (10 x 48 050)
2	Постійні витрат на збут, зокрема:	10 588,16	6 000	
2.1	Витрати на рекламу і маркетинг	3 750	4 500	4 000 – виставка та 500 – реклама
2.2	На відрядження	360		30 x 12 діб (експедитор)
2.3	Витрати на зв'язок	750	900	
2.4	Амортизація	240		

Закінчення таблиці

1	2	3	4	5
2.5	ФОП відділу збуту (оклади з нарахуваннями)	4 988,16		Згідно зі штатним розкладом (3 особи x 1 200 x 1,3856)
2.6	Інші витрати	500,00	600,00	
3	Разом	506 006,92	582 600,00	
4	Разом та без амортизації і з НДС	602 766,92		

Розрахунок збутових витрат має зіставлятися з обсягом продажів. Більшість витрат на збут планують у процентному співвідношенні до обсягу реалізації. Збутові витрати можуть групуватися за різними критеріями залежно від сегментації ринку.

12. Бюджетний звіт про прибуток – проформа фінансової звітності, яка складена до початку звітного періоду і відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності.

Таблиця 5.11

Форма бюджетного звіту про прибутки

Статті	Сума, грн
Дохід від продажів	
Собівартість реалізованої продукції	
Валовий прибуток	
Адміністративні витрати	
Витрати на збут	
Операційний прибуток	
Податок на прибуток	
Чистий прибуток	

13. Бюджет грошових коштів відображає очікувані платежі і надходження грошових коштів за певний період.

Наприклад, у підприємства 30 % продажів оплачуються в тому ж місяці, 50 % і 15 % – в наступних місяцях, 5 % становлять борги, безнадійні до стягнення. Тоді:

Таблиця 5.12

Бюджет грошових коштів ТОВ «Альфа»

Найменування, млн грн	1	2	3	4	5	6	За 6 міс.
A	1 700	1 557	2 112	2 700	2 944	3 008	14 021
B	125	510	260	398	405	413	2 111
C	900	867	676	530	540	550	4 063
Разом продажів	2 725	2 934	3 048	3 628	3 889	3 971	20 195
Надходження від продажу щомісяця							
1	818	1363	409				2 590
2		880	1 467	440			2 787
3			914	1 814	583		3 311
4				1 088	1 814	544	3 446
5					1 167	1 945	3 112
6						1 191	1 191
Сума заборгованості минулого року до погашення в поточному періоді	2 300	700					
Разом надходжень	3 118	2 943	2 790	3 342	3 564	3 680	19 437



Рис. 5.2 – Складання бюджету грошових коштів

14. Бюджетний баланс – проформа фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в



Відхилення можуть бути:

– **несприятливі** (Unfavorable Variances) – фактичний дохід менший за запланований або фактичні витрати більші за бюджетні;

– **сприятливі** (Favorable Variances) – фактичний дохід перевищує запланований або фактичні витрати менші за бюджетні.

Гнучкий бюджет (Flexible Budget) – бюджет, складений на основі бюджетних затрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для декількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності.

Гнучкий бюджет вират: $(AVC \times Q_{\text{факт}}) + FC$.

Гнучкий бюджет продажів: $R_{\text{бюд}} \times Q_{\text{факт}}$, $R_{\text{факт}} \times Q_{\text{факт}}$.

Відхилення від гнучкого бюджету – різниця між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – різниця між показниками гнучкого і статичного бюджетів.

Ефективність (Efficiency) характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами.

Результативність (Effectiveness) – міра досягнення поставленої мети.

Управління за відхиленнями (Management by Exception) – принцип, згідно з яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не звертає уваги на показники, які виконуються задовільно.

Діяльність компанії може бути:

- ефективною та результативною;
- результативною, але неефективною;
- ефективною, але нерезультативною;
- нерезультативною і неефективною.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Нижченаведена інформація належить до завдань 5.1–5.8. Компанія виробляє і продає єдину модель сноубордів. Бухгалтер зібрав таку інформацію для підготовки кошторису на 2-ий рік. Потреба в матеріалах і праці:

Прямі матеріали	
Дерев'яні дошки	5 куб. м на 1 сноуборд
Скловолокно	6 м на 1 сноуборд
Витрати прямої праці	5 годин на 1 сноуборд

Планується продати 1 000 сноубордів в другому році за роздрібною ціною 450 грн за одиницю. Очікується, що в запасах на початок 2-го року буде 100 сноубордів і на кінець року – 200 сноубордів.

Запаси прямих матеріалів	На початок 2-го року	На кінець 2-го року
Дерев'яні дошки, куб. м	2 000	1 500
Скловолокно, м	1 000	2 000

Змінні виробничі накладні витрати розподіляються за ставкою 7 грн на 1 год прямої праці. Також планують постійні виробничі накладні витрати в сумі 66 000 грн. Компанія об'єднує постійні і змінні виробничі витрати в єдину ставку ВНВ, засновану на прямих праце-годинах. Змінні маркетингові витрати розподіляються на основі 250 грн за 1 візит потенційних покупців. Згідно з маркетинговим планом передбачається 30 візитів в другому році. І нарешті, постійні невиробничі витрати складуть 30 000 грн у другому році. Інша інформація включає:

Види витрат	Ціна за одиницю в 1-му році	Ціна за одиницю в 2-му році
Дерев'яні дошки	28 грн за 1 куб. м	30 грн за 1 куб. м
Скловолокно	4,80 грн за 1 м	5,00 грн за 1 м
Витрати прямої праці	24,00 грн за 1 год	25,00 грн за 1 год

Запасомісткі витрати на одиницю запасів готової продукції на кінець 1-го року становлять 374,80 грн. Компанія використовує метод ФІФО для обліку прямих матеріалів і готової продукції. У своїх розрахунках не варто брати до уваги незавершене виробництво. Нижче наведені залишки за окремими рахунками на кінець 2-го року:

Грошові засоби	10 000 грн
Основні засоби	850 000 грн
Поточні зобов'язання	17 000 грн
Довгострокові зобов'язання	178 000 грн
Особистий капітал	800 000 грн

Завдання 5.1. Підготуйте бюджет доходів (продажів) на другий рік (в грн).

Бюджет доходів (продажів) на 2-й рік

	Шт.	Ціна продажу, грн	Разом продажів, грн
Сноуборди			

Завдання 5.2. Підготуйте бюджет виробництва на другий рік (в од.)

Бюджет виробництва на 2-й рік (в од.)

Бюджетні продажі в од.	
+ заплановані залишки готової продукції на кінець періоду	
Загальні потреби	
– початкові залишки	
виробництво	

Завдання 5.3. Підготуйте бюджет використання прямих матеріалів:

	Деревина	Скловолокно	Разом
Бюджет в одиницях			
Деревина: 1 100 x 5,00 м ³			
Скловолокно: 1 100 x 6,00 м	–		
Разом для виробництва			
Бюджет витрат			
Наявно на початок періоду			
деревина: 2 000 x 28,00 грн			
скловолокно: 1 000 x 4,80 грн			
Підлягає використанню із закупівель			
деревина: (5 500 – 2 000) x 30,00 грн			
скловолокно: (6 600 – 1000) x 5,00 грн			
Разом використано прямих матеріалів			

Завдання 5.4. Підготуйте бюджет придбання прямих матеріалів:

	Деревина	Скловолокно	Разом
Бюджет в одиницях			
Виробництво (таблиця 3А)			
+ планові запаси на кінець періоду			
Загальні потреби			
– початкові запаси			
закупки			
Кошторис витрат			
деревина 5 000 x 30,00 грн			
скловолокно: 7 600 x 5,00 грн			
Разом використано прямих матеріалів			

Завдання 5.5. Підготуйте бюджет прямої праці:

Стаття	Одиниць	Кількість годин на одиницю	Разом годин	Ставка праці за годину, грн	Разом, грн
Пряма праця					

Завдання 5.6. Підготуйте бюджет виробничих накладних витрат (ВНВ)

	Прямі праце-години
Змінні ВНВ	
Постійні ВНВ	
Разом ВНВ	

Завдання 5.7. Визначте бюджетну ставку розподілу ВНВ. Визначте ВНВ на одиницю продукту.

Завдання 5.8. Визначте собівартість сноуборду у другому році:

	Витрати на одиницю ресурсу, грн	Кількість одиниць ресурсу	Разом, грн
Прямі матеріали:			
деревина			
скловолокно			
Пряма праця			
Разом ВНВ			
Загалом			

Завдання 5.9. Підготуйте кошторис запасів на кінець другого року для прямих матеріалів і готової продукції:

	Одиниць	Собівартість одиниці	Разом
Прямі матеріали			
деревина			
скловолокно			
Готова продукція			
Сноуборди			
Разом запаси			

Завдання 5.10. Підготуйте кошторис собівартості реалізованої продукції за другий рік:

Початкові запаси	
Використані матеріали	
Пряма праця	
ВНВ	
Собівартість виготовленої продукції	
Собівартість продукції наявна для продажу	
Мінус запаси на кінець другого року	
Собівартість реалізованої продукції	

Завдання 5.11. Підготуйте кошторисний звіт про фінансові результати за другий рік:

Продажі	
Собівартість реалізованої продукції	
Валова маржа	
Операційні витрати	
Змінні витрати з маркетингу	
Постійні невиробничі витрати	
Операційний прибуток	

Завдання 5.12. Підготуйте кошторисний балансовий звіт на кінець другого року:

Основні засоби (чиста вартість)	
Запаси	
Грошові кошти	
Разом активів	
Акціонерний капітал	
Довгострокові зобов'язання	
Поточні зобов'язання	
Разом зобов'язання та акціонерний капітал	

Завдання 5.13. Компанія підготувала бюджет продажів на 3 місяці в розмірі 42 000 одиниць готової продукції. На 31 грудня компанія мала 22 000 одиниць готової продукції, а цільові запаси готової продукції на кінець наступного кварталу складають 24 000 одиниць. Для виготовлення однієї одиниці необхідно 3 л сировини. На 31 грудня компанія мала 100 000 л сировини, а цільові запаси сировини на кінець наступного кварталу складала 110 000 л. Знайти прогнозний обсяг виробництва для реалізації запланованого обсягу продажів

та кількість літрів основних матеріалів має бути закуплене протягом тримісячного періоду, що закінчується 31 березня.

Завдання 5.14. Компанія виробляє стільці. Планові обсяги продажів за останні три місяці (останній квартал року): жовтень – 5 000 од., листопад – 7 000 од., грудень – 6 500 од. Запаси готової продукції на кінець вересня складають 1 500 одиниць. Готова продукція на кінець березня – 30 % від продажів наступного місяця. Очікується, що продажі у січні наступного року складуть 8 000 од. Знайти, скільки стільців буде вироблено за останній квартал і загальну кількість виробленої продукції у жовтні.

Завдання 5.15. Компанія має такий бюджет продажів на перші 6 місяців року:

Місяць	Значення, у. о.
Січень	100 000
Лютий	80 000
Березень	110 000
Квітень	90 000
Травень	100 000
Червень	94 000

У минулі періоди надходження грошових коштів від продажів було таким:

- 65 % виручки надходило в тому ж місяці, коли товари були реалізовані;
- 25 % отримували у місяці, наступному за місяцем продажу;
- 8 % отримували у другому місяці після місяця продажів;
- 2 % не отримували взагалі.

Знайти прогнозну суму надходжень грошових коштів у березні.

ТЕСТИ

1. Який поточний бюджет є відправною точкою в процесі розробки основного бюджету:

- а) бюджет комерційних витрат;
- б) бюджет продажів;
- в) бюджет виробництва;
- г) бюджет закупок та використання матеріалів?

2. Компанія має початкові запаси продукції А – 20 000 одиниць. У бюджетному періоді вона планує виробити 59 000 одиниць цієї продукції. Передбачається, що кінцеві запаси складуть 14 500 одиниць. Визначте планований обсяг продажів товару А:

- а) 53 500 одиниць;
- б) 64 500 одиниць;
- в) 59 000 одиниць;
- г) жодне з перелічених вище.

3. Головна відмінність основного бюджету від гнучкого полягає в тому, що основний бюджет:

- а) включає тільки постійні витрати, водночас гнучкий бюджет охоплює тільки змінні витрати;
- б) це план для одного рівня виробництва, водночас гнучкий бюджет – це кілька планів для декількох рівнів виробництва;
- в) стосується тільки майбутніх придбань основних засобів, водночас гнучкий бюджет планує витрати, що змінюються з обсягом продажів;
- г) не може бути змінений після початку бюджетного періоду, водночас гнучкий бюджет може бути змінений, коли період вже почався.

4. Бюджет виробництва, виражений в одиницях продукції, дорівнює:

- а) запланованим продажам + запаси готової продукції на початок періоду + заплановані запаси готової продукції на кінець періоду;
- б) запланованим продажам за вирахуванням запасів готової продукції на початок періоду і за вирахуванням запланованих запасів готової продукції на кінець періоду;
- в) запланованим продажам за вирахуванням запасів готової продукції на початок періоду + заплановані запаси готової продукції на кінець періоду;
- г) запланованим продажам + запаси готової продукції на початок періоду – заплановані запаси готової продукції на кінець періоду.

5. Яке з наведених нижче тверджень є правильним:

- а) позитивне відхилення завжди є вигідним для компанії;
- б) менеджери завжди намагаються досягти позитивних відхилень;
- в) керівництво зазвичай не любить будь-які відхилення;
- г) позитивне відхилення не завжди є вигідним для компанії?

6. Фактичні постійні накладні витрати дорівнюють 350 000 грн, водночас планові витрати дорівнюють 299 000 грн. Яке відхилення постійних накладних витрат за бюджетом, якщо було вироблено 500 000 одиниць, а заплановано 450 000 одиниць:

- а) 50 000; б) 0,03; в) 51 000?

7. Підприємство планує собівартість реалізованої продукції 2 млн грн, зокрема постійні витрати – 400 тис. грн, змінні – 75 % від обсягу чистої реалізації. Який обсяг чистої реалізації планується:

- а) 2 133 333 грн; в) 2 666 667 грн;
б) 2 400 000 грн; г) 3 200 000 грн?

8. Контрольовані витрати:

- а) це майбутні передбачувані витрати, які відрізнятимуться за різних альтернатив;
б) це витрати, фактична сума яких зазвичай не відрізняється від нормативної (бюджетною) суми;
в) це витрати, на які можна безпосередньо вплинути на певному рівні управління протягом певного відрізка часу;
г) це витрати, сума яких усередині області релевантності залишається напівпостійною певний відрізок часу.

9. Який поточний бюджет є відправною точкою в процесі розробки основного бюджету:

- а) бюджет комерційних витрат;
б) бюджет продажів;
в) бюджет виробництва;
г) бюджет закупівель і використання матеріалів?

10. Яке з наведених нижче тверджень є правильним:

- а) позитивне відхилення завжди є вигідним для компанії;
б) менеджери завжди намагаються досягти позитивних відхилень;
в) керівництво зазвичай не віддає перевагу будь-яким відхиленням;
г) позитивне відхилення не завжди є вигідним для компанії?

11. Стратегії бюджетування:

- а) додаткового бюджетування, одиничного бюджетування, бюджетування програм, бюджетування з маркетинговою перевіркою;
б) додаткового бюджетування, нульового бюджетування, планового бюджетування, бюджетування з маркетинговою перевіркою;

- в) грошового бюджетування, нульового бюджетування, бюджетування програм, бюджетування з маркетинговою перевіркою;
- г) додаткового бюджетування, нульового бюджетування, бюджетування програм, бюджетування з маркетинговою перевіркою.

12. Для торгових фірм страхування вантажів та експедиторські послуги належать до бюджету:

- а) інших прямих витрат;
- б) матеріальних витрат;
- в) загальновиробничих витрат.

13. Плановий документ, в якому визначено витрати на заходи, необхідні для існування підприємства як юридичної особи (представницькі, консалтингові, канцелярські витрати), – це:

- а) бюджет інших прямих витрат;
- б) бюджет загальновиробничих накладних витрат;
- в) бюджет управлінських витрат.

14. Що з наведеного не може бути метою бюджетування:

- а) визначення доцільності фінансових інвестицій;
- б) створення бази для контролю діяльності та оцінки її результатів;
- в) забезпечення виконання вимог законодавства, угод;
- г) здійснення періодичного планування.

15. Який з перелічених бюджетів не належить до операційних:

- а) бюджет продажів;
- б) бюджет грошових коштів;
- в) бюджет виробництва;
- г) бюджетний звіт про фінансові результати?

16. Який з перелічених бюджетів належить до фінансових:

- а) бюджет продажів та бюджет виробництва;
- б) бюджет грошових коштів та бюджетний баланс;
- в) правильні відповіді а) і б)
- г) немає правильної відповіді.

17. З якою метою складають бюджетний баланс:

- а) для визначення фінансових результатів діяльності;
- б) для оцінки фінансового стану підприємства за бюджетний період;
- в) для оцінки фінансового стану підприємства на кінець планового періоду;
- г) усі відповіді правильні?

18. Який документ складають для контролю за виконанням бюджетів:

- а) звіт про виконання бюджету;
- б) розрахунок відхилень фактичних показників від бюджетних;
- в) пояснювальну записку керівника підрозділу;
- г) заходи для попередження негативних відхилень від бюджету?

19. Бюджетування – це:

- а) виражена у грошовому вимірнику величина ресурсів, використаних з певною метою;
- б) одиниця вимірювання окремих видів продукту, собівартість якого визначається;
- в) система прийомів, використаних для розрахунку собівартості калькуляційної одиниці;
- г) технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів та витрат, одержаних від бізнесу на всіх рівнях керування.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Дайте визначення терміна «бюджет» і поясніть, чим бюджет відрізняється від плану, прогнозу і програми.
2. Назвіть основні сфери застосування бюджетів.
3. Визначте зв'язок між бюджетом і управлінням.
4. Які завдання і функції у бюджетної комісії на підприємстві?
5. У чому полягають переваги гнучкого бюджету?

Тема 6. ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

6.1. Сутність центрів відповідальності

Центр відповідальності – це структурний підрозділ компанії, менеджер якого несе відповідальність за результати його діяльності.



Рис. 6.1 – Види та ієрархія центрів відповідальності

Автор концепції центрів відповідальності – Джон А. Хіггінс.

Якщо внаслідок функціонування центру відповідальності утворюється дохід, то такий центр називається центром доходів. Наприклад, відділ продажів, керівник якого контролює його шляхом розробки і впровадження оптимальної збутової політики.

Ефективність функціонування центрів доходів визначається різницею фактичної виручки і планової. Плановий показник виручки може бути встановлений:

- власне керівником центру доходів.
- керівником вищого центру прибутку або планово-економічним відділом.

Підходи до преміювання керівництва центрами доходів:

1) **фактична величина премії = базова величина премії \times фактичний обсяг реалізації / плановий обсяг реалізації.** Базова величина премії може встановлюватися залежно від окладу співробітника (наприклад, 20 % від окладу);

2) **величина премії = (фактична реалізація – планова реалізація) \times коефіцієнт преміювання.**

Коефіцієнт преміювання – процентний показник, який встановлюється на плановий період. Наприклад, якщо коефіцієнт преміювання = 10 %, то розмір премії становитиме 10 % від загальної суми перевиконання плану.

Наприклад. Плановий показник виручки департаменту варення АТ «Лак-комка» на поточний період був встановлений в розмірі 500 000 грн. Реальний обсяг продажів склав 700 000 грн. Базовий оклад керівника відділу збуту складає 20 000 грн.

Варіант 1. Величина премії встановлена в розмірі 20 % від базового окладу керівника з урахуванням коригування на % виконання плану:

$$20000 \times 20 \% \times 700\,000 : 500\,000 = 5\,600 \text{ грн.}$$

Варіант 2. Розмір премії становить 2 % від суми надпланового виторгу:

$$(700\,000 - 500\,000) \times 2 \% = 4\,000 \text{ грн.}$$

Центр прибутку об'єднує центри доходів і витрат. Наприклад, департамент організації, що відповідає за виробництво і реалізацію будь-якого товару (низки однотипних товарів). Отже, в організації може бути кілька центрів прибутку.

Чим більше керівник центру прибутку контролює доходи, витрати і прибуток центру, тим менший ступінь контролю мають менеджери відповідних центрів доходів і витрат, і навпаки.

Якщо керівник центру має право приймати рішення інвестиційного характеру, такий центр називається центром інвестицій. Наприклад, директор організації, який здійснює загальне керівництво і приймає рішення інвестиційного характеру.

Основна відмінність інвестиційного центру від центру прибутку полягає в можливості прийняття керівником такого центру рішення про використання прибутку.

Ефективність діяльності центру інвестицій визначається відношенням прибутку до інвестованого капіталу.

Наприклад, наявні такі дані про функціонування трьох департаментів підприємства.

Показники	Департамент № 1	Департамент № 2	Департамент № 3
Виручка	135 000	60 000	9 000
Загальні витрати	128 250	57 000	5 400
Прибуток	6 750	3 000	3 600
Інвестований капітал	45 000	20 000	18 000
Відношення прибутку до інвестованого капіталу	15 (6 750 : 45 000)	15 (3 000 : 20 000)	20 (3 600 : 18 000)

У департаменті № 2 відношення «прибуток / виручка» становить 5 % (3 000 : 60 000). Тобто норма прибутку становить 5 % з кожної гривні виручки. Відношення «виручка / інвестований капітал» становить 3 (60 000 : 20 000). Цей показник вказує на швидкість оборотності вкладених в департамент засобів.

Ефективність функціонування будь-якого центру відповідальності визначається досягненням максимуму цілей за мінімуму витрат ресурсів.



6.2. Функціонування центрів витрат

Протилежністю центру доходу є центр витрат. Наприклад, виробничі підрозділи організації, а також допоміжні служби, що не приносять доходів (бухгалтерія, відділ реклами, відділ кадрів).

Центр витрат (Cost Center) – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи та інвестиції в активи центру.

З метою управлінського аналізу всі центри витрат поділяються на 2 види: виробничі і невиробничі.

Виробничі центри витрат – структурні підрозділи підприємства, що займаються виробництвом продукції (наприклад, цехи основного і допоміжного виробництва). Виробничий центр називають також **центром технологічних витрат**, тобто центром, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами і результатами діяльності у такому вигляді:

Ресурси → процес → випуск продукції.

Невиробничі центри витрат – це структурні підрозділи, що виконують різні адміністративні, фінансові, юридичні функції, а також займаються маркетингом, дослідженнями і розробками. Основну частину витрат в цих підрозділах зазвичай складають витрати на заробітну плату персоналу. Невиробничий центр витрат називають **центром дискреційних затрат**, тобто центром, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами і результатами діяльності центру (наприклад, науково-дослідні лабораторії, бухгалтерія, відділ кадрів, відділ реклами):

Ресурси → процес → послуги.

Оцінка діяльності центрів дискреційних витрат здійснюється на основі результатів виконання бюджетів цих центрів. Для оцінки діяльності центрів технологічних витрат використовують стандартні витрати.

Стандартні витрати – витрати, необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності.

Виділяють 3 види стандартів: базисні, теоретичні, поточні.

Базисні стандарти – довгострокові стандарти витрат, які встановлюються терміном від 2 до 5 років, щоб вивчити динаміку цін і продуктивність праці.

Теоретичні стандарти – стандарти витрат, які можуть бути досягнуті тільки за ідеальних умов діяльності (еталон).

Поточні стандарти – стандарти, які відбивають витрати, необхідні для виготовлення продукції в звітному періоді за існуючих умов діяльності.

Система калькулювання стандартних витрат – це система обліку, яку використовують стандартні витрати для таких цілей: контролю витрат, прийняття рішень про ціни, оцінки виконання бюджетів, управління за відхиленнями.

Аналіз відхилень повинен давати відповідь на 2 питання: яка різниця між фактичними і стандартними витратами, а також чому виникла ця різниця.

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центру витрат;
- складання бюджету для центру витрат;
- регулярне складання звіту про виконання бюджету;
- аналіз причин відхилень від бюджету і оцінка діяльності центру витрат.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 6.1. Підприємством понесені такі витрати з установки рекламного щита на ділянці землі, що знаходиться у комунальній власності:

- придбання спеціальної конструкції (реklamного щита) – 3 000,00 грн;
- доставка рекламного щита – 180,00 грн;
- послуги друкарні з виготовлення рекламних плакатів (10 шт) – 1 440,00 грн;
- послуги з підготовки документації для отримання дозволу – 600,00 грн;
- роботи з установки щита – 20 % від вартості придбання;
- щомісячна плата за тимчасове користування місцем розміщення рекламного щита – 600,00 грн.

Передбачуваний термін експлуатації рекламного щита становить 5 років, амортизація нараховується прямолінійним методом.

Скласти кошторис витрат на рекламу.

Завдання 6.2. Підприємство уклало договір оренди об'єкта зовнішньої реклами терміном на 2 роки. Сума щомісячної орендної плати становить 1 500 грн (без ПДВ). Вартість об'єкта зовнішньої реклами, отриманого в оренду, згідно з актом прийому-передачі становить 7 000,00 грн. Вартість послуг друкарні з виготовлення рекламних плакатів (10 шт) – 1 220 грн. Крім того, підприємство за договором з рекламним агентством замовило виготовлення і розміщення на ТБ рекламного відеоролика. За умовами договору підприємству-замовнику передаються всі майнові права на відеоролик. На виготовлення і розміщення відеоролика підприємство понесло такі витрати:

- вартість послуг зі створення відеоролика і передачі майнових прав на нього – 12 000 грн;
 - вартість розміщення відеоролика на ТБ – 50 тис. грн без ПДВ.
- Скласти кошторис витрат на рекламу.

Завдання 6.3. ТОВ «Альматон» уклало договір з рекламним агентством на виготовлення і розміщення на автомобілі реклами продукції, яку випускає підприємство. При цьому були понесені такі витрати:

- вартість послуг з виготовлення аплікації із самоклеючої плівки – 3 000 грн;
- вартість послуг з нанесення аплікації кольоровою самоклеючою плівкою на автомобіль – 1 200 грн без ПДВ.

З метою реклами власної продукції та формування портфеля замовлень на майбутній рік це підприємство організувало офіційний прийом і презентацію для представників фірми-замовника. Витрати на проведення зазначеного заходу склали: проживання представників у готелі – 5 осіб (1 550 грн за номер на добу на 1 людину); організація харчування в ресторані – 11 350,72 грн; фуршетне обслуговування переговорів в офісі – 1 480 грн; екскурсійне обслуговування – 600 грн; транспортне обслуговування – 921,50 грн; безкоштовна роздача рекламних матеріалів – 1 227,30 грн; вартість власної продукції, використаної в демонстраційних матеріалах під час презентації – 397 грн.

Окрім того, з рекламною метою ТОВ організувало проведення розіграшу серед покупців, які придбали протягом тижня товари на суму понад 300 грн. В результаті розіграшу переможцю буде вручено приз – парасольку. Раніше парасольку спеціально було придбано підприємством для вручення як призу за 220 грн. Скласти кошторис витрат.

Завдання 6.4. Підприємство, яке займається розробкою і реалізацією комп'ютерних програм, всім відвідувачам бухгалтерського семінару роздає ручки з нанесеною на них рекламною інформацією. З цією метою було закуплено 600 ручок. Закупівельна вартість 1 ручки становить 10,80 грн. Вартість робіт з нанесення рекламної інформації – 1 288 грн. Під час проведення рекламної акції роздано 500 ручок, залишок повернуто на склад. Оподатковуваний прибуток минулого року – 70 000 грн. Скласти кошторис витрат.

Завдання 6.5. Підприємство постачає на ринок товари А, В, С. Розрахована для товару А ціна не була прийнята ринком. Проаналізуйте, як ця обставина вплине на загальний прибуток. Чи є доцільним виключити товар А з виробничої програми?

Вихідні дані

Показники	Товар А	Товар В	Товар С
Продажна ціна, грн	12	18	24
Обсяг продажу, тис. шт.	90	410	450
Змінні витрати, тис. грн	930	430	3 400
Постійні витрати, тис. грн	340	750	1 200

Завдання 6.6. Річна потреба компанії у вироблених нею напівфабрикатах дорівнює 8 000 од. Собівартість напівфабрикатів складається з таких компонентів: змінні витрати сировини (на одиницю) – 5 грн; змінні витрати праці (на одиницю) – 4 грн; змінні накладні витрати (на одиницю) – 4 грн; постійні накладні витрати – 52 000 грн. Існує альтернатива покупки цих напівфабрикатів у постачальника за ціною 18 грн/од.

Який варіант кращий, якщо в разі купівлі напівфабрикатів постійні накладні витрати будуть незмінні або зменшаються на 40 %?

Завдання 6.7. Необхідно відновити фінансову звітність підприємства, якщо відомо, що операційний прибуток у січні склав 27 000 грн, в лютому – 40 500 грн. Зростання продажів склало 10 %, водночас у лютому було продано 33 000 одиниць продукції. У січні точка беззбитковості склала 108 000 грн, а коефіцієнт запасу міцності – 20 %. Визначити виручку від реалізації, маржинальний дохід, змінні і постійні витрати за 2 місяці, якщо відомо, що ціна одиниці продукції, питомі змінні і загальні постійні витрати не змінюються.

Завдання 6.8. Керуючий мережею перукарень «Діамант» шукає додаткові шляхи отримання прибутку. З цією метою він зібрав дані про доходи та витрати за останній рік і визначив такі середньомісячні показники:

Статті звіту	Умовні одиниці (у. о.)	у. о./од.
Середньомісячний обсяг реалізації	84 000	10
Вартість витратних матеріалів	16 800	2
Зарплата перукарів, 40 % від вартості стрижки	33 600	4
Орендна плата	8 000	–
Амортизація обладнання	3 000	–
Зарплата адміністративного персоналу	9 000	–
Витрати на рекламу	5 000	–
Операційний прибуток	8 600	–

З метою підвищення рівня прибутку керуючий розглядає два варіанти, що не виключають один одного, а саме:

- а) підвищити вартість стрижки на 2 у. о. і збільшити витрати на рекламу на 2 000 у. о., при цьому середньомісячна кількість клієнтів скоротиться на 5 %;
- б) звільнити прибиральницю, що призведе до скорочення постійних витрат на 3 000 у. о. Водночас керуючий мотивуватиме перукарів прибирати свої робочі місця, а відповідно планує підвищити комісійні перукарів на 5 % від вартості стрижки.

Визначити, яке управлінське рішення має прийняти керуючий з 4 альтернатив:

- 1) залишити все без змін;
- 2) підвищити вартість стрижки;
- 3) звільнити прибиральницю;
- 4) прийняти обидва варіанти (А і Б).

Завдання 6.9. Припустимо, що виробник столів використовує пластикове покриття, при цьому пластик закупає великими розмірами і ріже на необхідні розміри, після чого приклеює на столи. Для виготовлення столу необхідного розміру використовується певна кількість пластику. Якщо кількість пластику на виготовлення одного столу складає 4 кв. дм при вартості 0,65 у.о./кв. дм, то стандартна ціна пластику, необхідного для виробництва однієї одиниці, складе 2,6 у. о. Фактично для виробництва 1 000 столів необхідно закупити і використати 4 300 кв. дм пластику за ціною 0,7 у. о./кв. дм, що загалом склало 3 010 у. о. Визначити цінове відхилення і відхилення з використання основних матеріалів.

Завдання 6.10. Підприємство виробило 10 000 одиниць певного продукту. Стандартні витрати основних матеріалів складають 2 кг на одиницю продукції при вартості 3 у. о./кг. Фактично для виробництва 10 000 одиниць було використано 21 000 кг основних матеріалів. Стандартні прямі витрати праці для виробництва одиниці продукції складають 4 год праці за стандартної вартості 3 у. о./год. Однак для виробництва 10 000 одиниць було витрачено 42 000 люд-год виробничої праці. Визначте відхилення за використанням основних матеріалів і продуктивності праці.

ТЕСТИ

1. *Центром відповідальності називають:*

- а) підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за результати його діяльності;
- б) усі виробничі підрозділи підприємства;
- в) підрозділи управління, постачання та збуту;
- г) немає правильної відповіді.

2. *Що з наведеного належить до принципів організації обліку за центрами відповідальності:*

- а) менеджер відповідає тільки за ту діяльність, яка перебуває під його контролем;
- б) звіти про роботу підрозділів повинні складатися регулярно;
- в) менеджер бере участь у визначенні цілей, за якими оцінюють його діяльність;
- г) усі відповіді правильні.

3. *Система обліку за центрами відповідальності передбачає:*

- а) складання бюджету для кожного підрозділу;
- б) регулярне складання звітів про виконання бюджетів;
- в) аналіз та оцінку діяльності кожного центру відповідальності;
- г) усі відповіді правильні.

4. *Скільки виділяють основних типів центрів відповідальності:*

- а) один;
- б) два;
- в) три;
- г) чотири.

5. *Якщо виробничий підрозділ досягнув запланованого обсягу виробництва і водночас не допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:*

- а) результативну й ефективну;
- б) результативну, але неефективну;
- в) нерезультативну і неефективну;
- г) ефективну, але нерезультативну.

6. *Якщо виробничий підрозділ не досягнув запланованого обсягу виробництва і водночас не допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:*

- а) результативну й ефективну;
- б) результативну, але неефективну;

- в) нерезультативну і неефективну;
- г) ефективну, але нерезультативну.

7. Для оцінки діяльності якого типу центру відповідальності використовують показник рентабельності та прибутковості капіталу:

- а) доходу;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) інвестицій?

8. Діяльність якого типу центру відповідальності оцінюють за даними звіту про фінансові результати:

- а) доходу;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) інвестицій?

9. Хто з відомих діячів у галузі управлінського обліку першим сформулював концепцію центрів відповідальності та обліку за центрами відповідальності:

- а) Спенсер А. Такер;
- б) Джон Хіггінс;
- в) Колін Друрі;
- г) Р. Купер та Р. Каплан?

10. Що з наведеного можна вважати недоліком децентралізації управління:

- а) можливість звільнити вище керівництво від вирішення оперативних питань;
- б) зростання витрат на управління;
- в) можливість вищому керівництву зосередитися на вирішенні стратегічних питань діяльності підприємства;
- г) немає правильної відповіді?

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому полягають принципи організації обліку за центрами відповідальності?
2. Як і для чого складається кошторис центру витрат?
3. Як складається звіт центру витрат?
4. Охарактеризуйте оцінку діяльності центрів доходу, прибутку, інвестицій.
5. У чому полягає організація управлінського контролю за діяльністю центрів відповідальності?

Тема 7. ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Трансфертне ціноутворення – внутрішнє ціноутворення, за якого передача продукту (послуги) відбувається між підрозділами організації.

Методи трансфертного ціноутворення

- на основі цін реалізації;
- на основі витрат;
- договірна ціна;
- подвійна трансфертна ціна.

Критерії вибору методу трансфертного ціноутворення: сприяння узгодженню мети, мотивація керівництва, сприяння автономії підрозділу за умов децентралізації управління.

Мінімальна трансфертна ціна = дійсні витрати + альтернативні витрати

1. Трансфертне ціноутворення на основі цін реалізації. Керівник підрозділу має повну свободу обирати – продавати всередині підприємства, або продавати зовнішнім покупцям – ринкова ціна є найкращою трансфертною ціною.

Приклад. На початку поточного року АТ «Ласунка», виробник меду і фруктового джему, придбала магазин, який став окремим інвестиційним центром АТ.

Тепер джем і мед можуть:

- 1) продаватися зовнішнім покупцям;
- 2) передаватися в магазин, який буде здійснювати їхню реалізацію споживачам.



В останній ситуації інвестиційні центри мають домовитися про ціну, за якою буде здійснюватися передача.

$AVC = 14 \text{ грн} + 0,5 \text{ грн}$ (витрати на транспортування 1 банки до магазину).

Середня оптова ціна реалізації 1 банки джему складає 23 грн.

Ситуація 1. Попит на джем стабільно високий, оскільки департамент джему не має «старих» запасів.

Мінімальна трансфертна ціна (з погляду керівництва департаменту джему) складає 23 грн, тобто збігається з ринковою ціною реалізації джему.

Трансфертна ціна – 23 грн – охоплює 14,5 грн змінних затрат та 7 грн альтернативних затрат, або втраченого прибутку, через те, що джем не буде проданий оптовикам.

Трансфертна ціна – 23 грн – може бути прийнятою або відхиленою керівництвом магазину залежно від того:

- за якою ціною можлива реалізація джему в роздріб;*
- за якою ціною можна придбати джем у інших постачальників.*

Наприклад, якщо роздрібна ціна 1 банки джему становить 35 грн, то придбання джему за трансфертною ціною 23 грн буде вигідним для магазину, тому що дасть змогу йому отримати прибуток в розмірі 12 грн ($35 - 23 = 12$).

Однак, якщо іншим постачальником буде запропонований аналогічний продукт за нижчою ціною (наприклад, 22 грн), то керівництво магазину наполягатиме на зниженні трансфертної ціни до 22 грн або відмовиться від угоди з департаментом джему.

Ситуація 2. Попит на джем низький, департамент джему має значні «старі» запаси джему.

У такому разі мінімальна трансфертна ціна для департаменту джему буде дорівнює 14,5 грн, тому що альтернативні витрати в цій ситуації = 0. Остаточна ціна буде визначена під часі переговорів між керівниками двох інвестиційних центрів.

Чим вищою буде ця ціна, тим більшим буде прибуток департаменту джему і тим меншим буде прибуток магазину. Однак загальний розмір прибутку компанії не залежить від результату переговорів і визначається кінцевою ціною продажу джему третьою особою.

Позитивні риси методу трансфертного ціноутворення на основі цін реалізації:

- дає змогу узгодити оцінку діяльності окремих центрів і всієї компанії;*
- сприяє автономії підрозділів;*
- спонукає підрозділ-продавець конкурувати із зовнішніми постачальниками.*

Обмеження застосування методу трансфертного ціноутворення на основі цін реалізації:

можна застосовувати, якщо існує ринок для проміжних продуктів, стабільність цін на ці продукти, високий ступінь децентралізації всередині компанії.

2. Метод трансфертного ціноутворення на основі витрат. Передбачає вибір витрат, які будуть служити базою для трансфертного ціноутворення. Фактичні витрати як базу використовувати недоцільно, тому що вони змінюються під впливом сезонних коливань, краще використовувати стандартні витрати.

Якщо $FC = 500\ 000$ грн, $Q = 200\ 000$ банок, $AFC = 2,5$ грн.

Трансферні ціни можуть бути встановлені АТ на основі витрат, в ролі яких вибираються:

- змінні витрати + націнка (14,5 грн + націнка);*
- повні витрати + націнка (17 грн + націнка).*

Позитивні риси методу трансфертного ціноутворення на основі витрат:

- легкість визначення та розуміння;*
- центр відповідальності не тільки компенсує витрати, але й отримує прибуток.*

Обмеження застосування методу трансфертного ціноутворення на основі витрат:

- нерелевантність постійних витрат для прийняття рішень;*
- можна застосовувати, якщо відсутній ринок для проміжних продуктів.*

3. Метод договірної трансфертної ціни. Договірна ціна встановлюється нижче за ринкову ціну, але вище за суму додаткових і альтернативних витрат продавця. Може використовуватися замість змінних витрат, коли центр відповідальності має зайві потужності. Застосовується, якщо відсутній ринок проміжних продуктів. Можливість проведення переговорів, що стосуються трансфертних цін, свідчить про можливість керівників підрозділів приймати рішення про продаж або закупівлю продукції на зовнішньому ринку, якщо переговори, пов'язані з внутрішнім продажем, не принесли результатів.

Позитивні риси методу договірної трансфертної ціни:
є найбільш практичним підходом у конфліктних ситуаціях.

Обмеження застосування методу договірної трансфертної ціни:

- вимагає встановлення правил ведення переговорів;*
- обмежує автономію підрозділів.*

4. Метод подвійної трансфертної ціни – система трансфертного ціноутворення, яка дає змогу підрозділу-продавцю відображати внутрішні продажі продукції за однією ціною (ринковою або договірною), а підрозділу-покупцеві – відображати отриману продукцію за іншою ціною (на основі витрат).

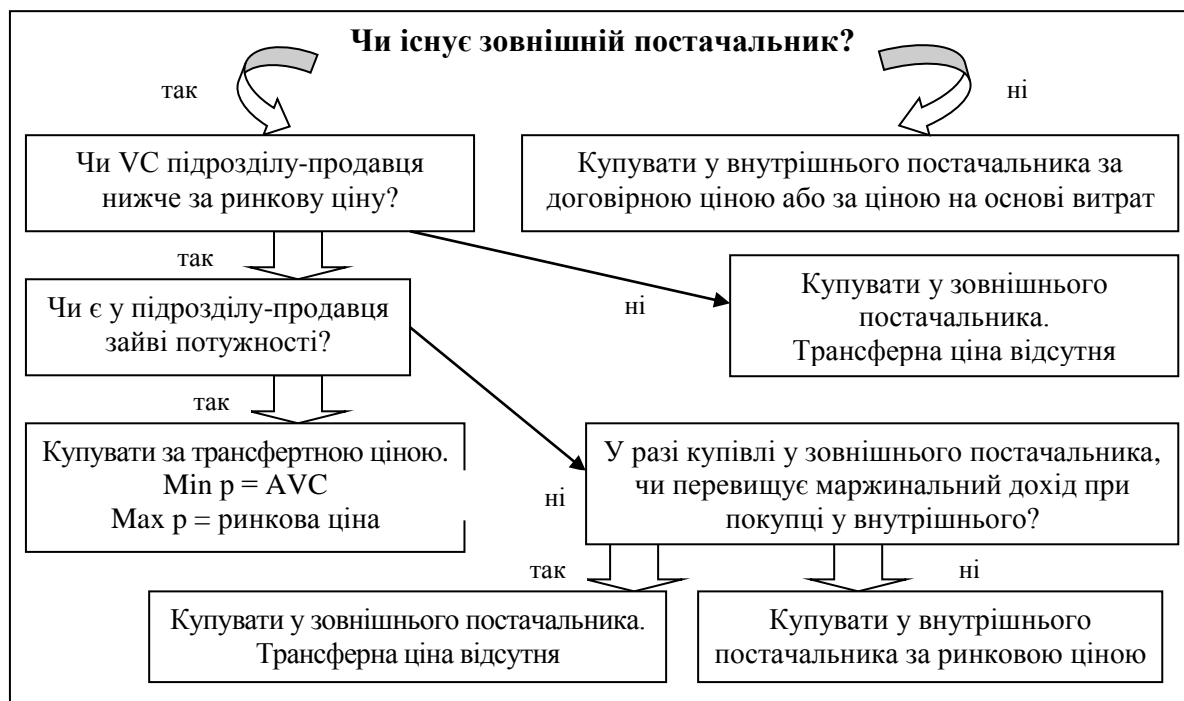


Рис. 7.1– Алгоритм прийняття рішення про трансфертне ціноутворення

Підрозділ, який купує продукт всередині компанії, має це робити доти, доки підрозділ-продавець дотримується політики ринкових цін і хоче продавати всередині компанії.

Підрозділи мають право продавати і реалізовувати продукцію на зовнішньому ринку.

Для вирішення конфліктних ситуацій повинен бути створений відповідний арбітражний орган.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 7.1. Підприємство має два центри прибутку: підрозділ виробництва склотари та підрозділ виробництва томатного соусу. Наведемо планові показники діяльності підрозділу виробництва склотари.

Нормативна собівартість одиниці продукції, грн:

- прямі матеріальні витрати – 16;
- прямі витрати на оплату праці – 12;
- змінні загальновиробничі витрати – 20;
- постійні загальновиробничі витрати – 18;
- разом виробничі витрати – 66;
- змінні витрати на збут – 8;
- постійні адміністративні витрати та витрати на збут (постійні витрати розподілені на основі очікуваного обсягу виробництва) – 6;
- разом повні витрати – 6;
- звичайна націнка – 28;
- разом відпускна ціна – 108;
- очікуваний річний обсяг виробництва – 350 000 банок;
- очікуваний обсяг продажу:
 - зовнішньому продавцеві – 200 000 банок;
 - всередині компанії – 150 000 банок.

Необхідно визначити трансфертну ціну різними методами.

Завдання 7.2. Підрозділ А зазвичай купує продукцію підрозділу В тієї ж компанії. Його менеджеру стало відомо, що підрозділ В збільшує свою ціну до 110,0 грн за од. У підсумку менеджер підрозділу А вирішив придбати необхідні деталі у зовнішнього постачальника за ціною 100,0 (на 10 грн менше, ніж це коштувало б, якщо купувати в підрозділу В за новою ціною). Менеджер підрозділу В пояснив, що причиною зростання цін є інфляція, і що втрата частини продукції, яка зазвичай передавалася підрозділу А, зашкодить роботі підрозділу В, а також прибутку підприємства загалом. Менеджер підрозділу В вважає, що компанія загалом виграє від продажу деталей до підрозділу А.

Відомі такі дані про взаємодію підрозділів компанії (за рік): обсяг деталей, що купуються, – 1 000 од.; витрати підрозділу В у розрахунку на од., грн: змінні – 95,0, постійні – 10,0.

1. Визначити, чи буде корисно компанії загалом, якщо підрозділ А купуватиме деталі у зовнішнього постачальника по 100 грн за од. Припустимо, що немає альтернативних можливостей використання потужностей підрозділу В.

2. Розрахувати, яким буде результат, якщо зовнішня відпускна ціна зменшується на 8,0 грн за од., за умови, що потужності підрозділу В не використовуються.

3. Визначити, чи буде підрозділ А продовжувати купувати ззовні, якщо потужності підрозділу В дають можливість запустити у виробництво іншу продукцію, що дає змогу заощаджувати на витратах 14,5 тис. грн на рік.

Завдання 7.3. Компанія «Доміно» має два децентралізовані підрозділи – А і В. Підрозділ А завжди отримує комплекти продукції з підрозділу В за ціною 75 грн за од. Оскільки підрозділ В планує підняти ціну до 100 грн за од., менеджер підрозділу А бажає придбати ці комплекти від зовнішніх постачальників по 75 грн за од. Витрати підрозділу В є такими:

- змінні витрати в розрахунку на од., грн – 70,0;
- фіксовані витрати, за рік, тис. грн – 15,0;
- купівля комплектів у підрозділу А, од. на рік – 1 000.

Якщо підрозділ А купує у зовнішнього постачальника, звільнені потужності підрозділу В не використовуються.

Визначити, чи не було б більш вигідно для компанії забезпечити дотримання трансфертної ціни у 100 грн, ніж надати можливість підрозділу А купувати у зовнішніх постачальників по 75 грн за одиницю.

Завдання 7.4. Компанія «Carlow» має багато філіалів, і її менеджерам було делеговано повну відповідальність за прибуток і автономію у прийнятті або відхиленні поставок з інших філій. Філія А виробляє напівфабрикати з готовим конкурентним ринком. Ці напівфабрикати зараз використовуються філією В для виготовлення кінцевого продукту, який продається на ринку по 1 200 грн. Філія А стягує з філії В ринкову ціну напівфабрикатів, яка становить 700 грн за од. Змінні витрати становлять 520 грн і 600 грн у філій А і В відповідно.

Менеджер філії В вважає, що філія А має продавати напівфабрикати за нижчою, ніж ринкова, ціною, тому що за поточною ціною філія В не отримує прибутку.

1. Обчислити валовий прибуток філії В, якщо продаж здійснюється за ринковими цінами, а також сумарний внесок у прибуток компанії.

2. Припустимо, що філія А може продати всю свою продукцію на відкритому ринку. Чи має філія А продавати напівфабрикати філії В? Якщо так, то за якою ціною?

3. Припустимо, що філія А з 1 000 од., що виробляються протягом місяця, може продати на відкритому ринку тільки 500 од. по 700 грн за од., і щоб продати весь обсяг потрібно знизити ціну на 20 %. Чи буде вона продавати вироби філії В? Якщо так, то скільки одиниць вона має продати і за якою ціною? Накресліть графік, що показує порівняння валового прибутку за умови трьох різних варіантів.

Завдання 7.5. Визначити витрати підприємства, що пов'язані з операційною та фінансово-інвестиційною діяльністю, за такими даними:

- нарахована заробітна плата працівникам підприємства в сумі 4,0 тис. грн;
- акціонерам підприємства виплачено дивіденди у сумі 1,0 тис. грн;
- для виробництва витрачено сировини на суму 20,0 тис. грн;
- головному інженеру видано 1 480,0 грн на відрядження, з яких, згідно зі звітом, він використав 1 370,0 грн;
- придбано облігацій державної внутрішньої позики на суму 10,0 тис. грн;
- придбано запасних частин на суму 3,1 тис. грн;
- підприємство придбало автомобіль за 16,0 тис. грн;
- нараховано платежів за електроенергію 1,5 тис. грн;
- нараховано відсотків за користування короткотерміновим кредитом 0,9 тис. грн;
- підприємство погасило позичку в розмірі 15,0 тис. грн.

Завдання 7.6. Компанія планує виробляти і продавати новий товар у кількості 5 000 од. на рік. Змінні витрати на одиницю товару дорівнюють 90 у. о. Загальна сума постійних витрат – 240 000 у. о. Чому дорівнює цільова ціна товару, якщо планується прибуток у розмірі 60 000 у. о. на рік?

Завдання 7.7. Компанія виробляє і реалізує єдиний продукт. 80 % виробничих накладних витрат і невиробничих витрат є постійними, розподіленими на продукт із розрахунку середнього обсягу виробництва і реалізації, що дорівнює 10 000 од. продукту. Визначте ціну продукту, якщо компанія планує виробити і продати 12 000 одиниць продукту і отримати операційний прибуток 80 000 у. о. Відомо, що виробничі витрати на одиницю складають: основні виробничі матеріали – 30 у. о., праця основних виробничих працівників – 20 у. о., виробничі накладні витрати – 40 у. о., невиробничі витрати – 10 у. о.

Завдання 7.8. Ціна товару визначається 30 % націнкою до загальної суми змінних та постійних витрат. У 2019 р. змінні і постійні витрати на вироб-

ництво і реалізацію 15 000 одиниць товару склали 1 500 000 у. о. і 1 800 000 у. о. відповідно. У 2020 р. очікується зростання обсягу виробництва і реалізації на 35 %. Знайти ціну товару, якщо націнка, змінні витрати на одиницю, загальні постійні витрати залишились без змін.

Завдання 7.9. Компанія «Хелп» спеціалізується на упаковці оптових партій ліків. Лікарня «Надія» попросила «Хелп» представити проєкт з упаковки одного мільйона доз медикаментів за методом витрати плюс. Дохід до повних витрат має бути в розмірі не більш ніж 9 % після податку на прибуток. Лікарня «Надія» визначає витрати у такий спосіб: всі змінні щодо замовлення, суму постійних виробничих витрат і додаткові, пов'язані лише з замовленням, адміністративні витрати. Лікарня має всі медикаменти та упаковку і будь-яку пропозицію з ціною, вищою за 0,7 у. о. за дозу, відхилить. Головний бухгалтер «Хелп» зібрав таку інформацію до підготовки проєкту:

Показники	Значення
Пряма праця, у. о./люд.-год	160
Змінні виробничі накладні витрати, у. о./люд.-год	90
Постійні виробничі накладні витрати, у. о./люд.-год	300
Адміністративні витрати, у. о.	50 000
Потужність, доз/люд-год	1 000

Припустимо, що ставка податку на прибуток для «Хелп» дорівнює 40 %. Розрахувати:

- А) мінімальну ціну на дозу, яку «Хелп» може включити в проєкт для «Надії» так, щоб чистий прибуток компанії «Хелп» не змінився;
- Б) розрахувати проєктну ціну на дозу, користуючись критерієм повних витрат і максимально допустимою надбавкою, дозволеною «Надією»;
- В) не розглядаючи результати попереднього пункту, уявіть, що ціна за дозу, розрахована бухгалтерами компанії «Хелп» з використанням методу «витрати плюс», виявилася більшою за максимальну проєктну ціну 0,7 у. о./доза. Визначте фактори, які «Хелп» має розглянути перед тим, як вирішити, чи подавати на затвердження проєкт з максимальною ціною в 0,7 у. о./доза.

Завдання 7.10. Компанія «Статус» планує виробити у 2020 р. 2 000 пар навушників. Ринкова ціна однієї пари навушників складає 30 у. о. Націнка до повних витрат складає 25 %. Адміністративні та збутові витрати, що виникають при виробництві цього продукту, складуть 20 000 у. о. на рік. Знайти цільові витрати на одиницю, які безпосередньо впливатимуть на ціну.

Компанія отримала спеціальне замовлення на 12 одиниць ротаційних печей. Компанія має вільні виробничі потужності. Яка мінімальна ціна ротаційної пічки для цього замовлення:

- | | |
|------------------|------------------|
| а) 16 600 у. о.; | в) 19 600 у. о.; |
| б) 19 500 у. о.; | г) 23 500 у. о. |

5. Компанія займається виробництвом велосипедів. Практична потужність виробництва складає 15 000 одиниць продукції на рік. На виробництво оди- ниці продукції потрібні такі першочергові витрати: основні виробничі матеріали – 50 у. о., оплата праці основних виробничих робочих (змінні витрати) – 10 у. о. Накладні витрати складають 500 000 у. о. із розрахунку обсягу виробництва і продажів 10 000 одиниць продукції на рік. Із загальної суми накладних витрат 30 % належать до змінних накладних витрат. Для ціноутворення компанія використовує формулу: змінні витрати + 60 % змінних витрат. Ціна одного велосипеда складе:

- | | |
|---------------|---------------|
| а) 75 у. о.; | в) 120 у. о.; |
| б) 110 у. о.; | г) 176 у. о. |

6. Використовуючи результат попереднього тесту, визначити відсоток на- цінки до повних витрат із розрахунку обсягу виробництва і продажів 10 000 одиниць продукції:

- | | |
|-----------|------------|
| а) 9,1 %; | в) 40,9 %; |
| б) 25 %; | г) 60 %. |

7. Складіть звіт про прибутки і збитки за маржинальним методом для об- сягу виробництва і продажів 10 000 велосипедів (див. попередні тести). Операційний прибуток складе:

- | | |
|-------------------|------------------|
| а) –70 000 у. о.; | в) 62 500 у. о.; |
| б) 100 000 у. о.; | г) 310 000 у. о. |

8. Компанія отримала додаткове замовлення на 5 000 велосипедів. Покупець запропонував ціну 82 у. о. за один велосипед. Виконання замовлення вимагає додаткових постійних витрат у сумі 15 000 у. о. Змінні витрати на один велосипед складуть 75 у. о. Припустимо, компанія має можливість віддати в оренду зайві потужності за 40 000 у. о. на рік. Яка має бути ціна за 1 велосипед для додаткового замовлення, щоб компанія мала такий самий фінансовий результат, як при здачі зайвих потужностей в оренду:

- | | |
|--------------|---------------|
| а) 82 у. о.; | в) 115 у. о.; |
| б) 86 у. о.; | г) 150 у. о. |

9. Основними методами визначення величини трансфертних цін є:

- а) трансфертні ціни, засновані на ринкових цінах;
- б) договірні трансфертні ціни;
- в) виручка від реалізації продукції;
- г) змінні витрати, повні витрати, «собівартість плюс».

10. За якого методу трансфертні ціни не відшкодовують постійних витрат і не показують прибуток:

- а) за застосування методу «собівартість плюс»;
- б) за застосування змінних витрат;
- в) за використання договірних цін;
- г) за застосування ринкових цін.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Дайте визначення сегмента бізнесу.
2. Охарактеризуйте класифікацію сегментів.
3. Опишіть формування звітності сегментами бізнесу.
4. Для чого обчислюються трансфертні ціни?
5. Дайте стислу характеристику методів розрахунку трансфертних цін.

Тема 8. ВИТРАТИ, ПОВ'ЯЗАНІ ІЗ ЗАПАСАМИ

8.1. Методи управління запасами

Витрати, що пов'язані із запасами:

- витрати на закупку;
- витрати на замовлення;
- витрати на зберігання;
- можливі втрати через недостатній запас.

1. Витрати на закупку (Purchase Costs) не є релевантними, тому що витрати на придбання одиниці не змінюються. Виняток становлять знижки.

2. Витрати на замовлення (Ordering Costs) охоплюють витрати на оформлення документів, витрати на виконання розрахунків, витрати на переналагодження обладнання.

3. Витрати на зберігання (Holding or Carrying Costs) охоплюють: зарплату комірників, амортизацію обладнання, орендну плату, страхування запасів, утримання складських приміщень, обробку матеріалів, втрати внаслідок знецінення запасів, втрати прибутковості інвестицій (альтернативні затрати).

4. Втрати через недостатній запас (Inventory Shortage Costs) – охоплюють втрачений дохід від продажів, штрафи за несвоєчасну поставку продукції замовнику, наднормативні витрати внаслідок заміни матеріалів більш дорогими, втрати через простой.

Основними методами управління запасами є:

- метод економічного розміру запасу;
- ABC;
- XYZ;
- модель планування потреб у матеріалах.

1. Економічний розмір замовлення (Economic Order Quantity (EOQ)) – це кількість замовлених запасів, що забезпечує оптимальну комбінацію витрат на їхнє придбання та зберігання.

$$Q^0 = \sqrt{\frac{2 \times D \times P}{H}},$$

де Q – економічний розмір замовлення;

D – загальні потреби (одиниць) за період;

P – витрати на розміщення 1 замовлення;

H – витрати на зберігання 1 запасу за період.

Наприклад. Нехай підприємство купує клапани у зовнішнього постачальника. Річна потреба в клапанах становить 50 тис. одиниць на рік. Витрати на 1 замовлення складають 750 грн. Витрати на зберігання 1 клапана = 12 грн.

$$Q = \sqrt{\frac{2 \times D \times P}{H}} = \sqrt{\frac{2 \times 50000 \times 750}{12}} = 25000 \text{ од. од.}$$

2. ABC-аналіз передбачає розподіл запасів залежно від вартості їхнього придбання:

A – більш ніж 70 %;

B – більш ніж 20 %;

C – менш ніж 5 %.



3. XYZ-аналіз передбачає розподіл запасів залежно від величини споживання і стабільності прогнозу:

X – стабільна величина споживання, висока точність прогнозу;

Y – відомі тенденції змін, середні можливості прогнозування;

Z – споживання нерегулярне, точність прогнозу невисока.



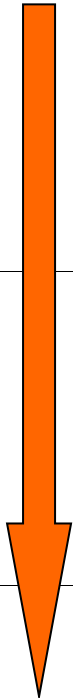
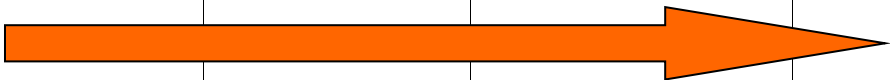
Розподіл здійснюється завдяки *коефіцієнту варіації*:

$$v = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{\frac{n}{x}}} \times 100\%$$

де x_i – значення параметра за об'єктом оцінювання з i -го періоду;

\bar{x} – середнє значення параметра.

4. Модель планування потреб в матеріалах (ППМ) – система управління безперервним процесом, що передбачає замовлення тільки тих компонентів, які необхідні для забезпечення безперервності виробничого процесу.

Категорія	X	Y	Z	Зменшення необхідності контролю
A	AX Великий товарообіг і стабільність – постійна наявність без страхової	AY Великий товарообіг і нестабільність – страховий запас	AZ Великий товарообіг і неможливість прогнозу – страховий запас + постійна наявність (близкість постачальника)	
B	BX Великий товарообіг і стабільність – постійна наявність без страхової	BY Великий товарообіг і нестабільність – страховий запас	BZ Великий товарообіг і неможливість прогнозу – страховий запас + постійна наявність (близкість постачальника)	
C	CX постійна наявність	CY постійна наявність + страховий	CZ Виходячи з фінансових можливостей	
Зменшення точності прогнозу				

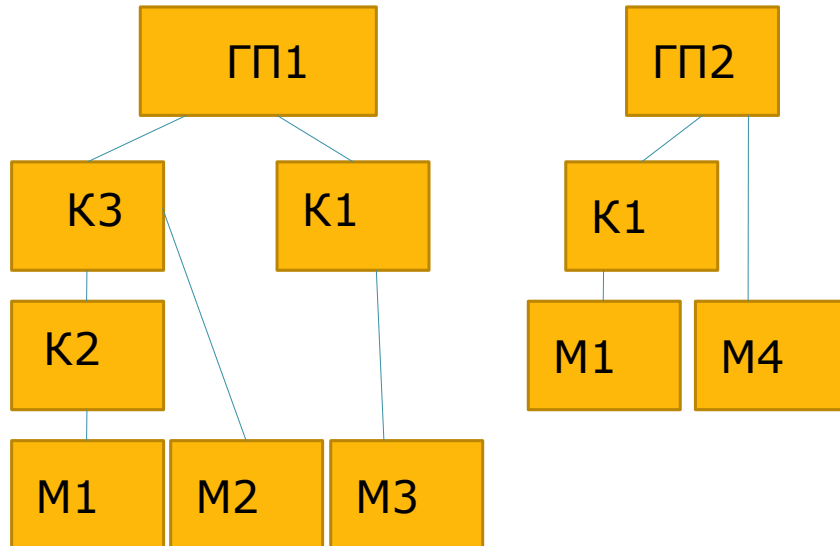
n – число періодів

Тоді: 0–10 % – група X, 10–25 % – група Y, більш ніж 25 % – група Z

Рис. 8.1 – Матриця ABC-XYZ-аналізу

Однією з основних проблем для прийняття управлінського рішення є фактор обмеження ресурсів. Найбільш вигідна продукція – це не завжди продукція з найбільшим маржинальним прибутком на одиницю продукції. Навпаки, найбільш прибуткова продукція – це та, яка приносить найбільший маржиналь-

ний прибуток на одиницю обмежуючого ресурсу чи обмежуючого фактора, наприклад такого, як наявні сумарні машино-години. На практиці існує більш ніж одне обмеження, що веде до максимізації сумарного прибутку за поданої множини обмежень.



*Рис. 8.2 – Система ППМ
(ГП – готова продукція; К – комплект; М – матеріал)*

Метою управління запасами є своєчасні поставки запасів і мінімізація витрат, пов'язаних з їхнім замовленням і зберіганням



8.2. Методи розрахунку собівартості списання у використання матеріалів

Нехай у вересні підприємство купувало матеріал А за різною ціною за 1 т. Дохід від реалізації склав 4 000 млн грн.

Варіант 1. Повністю використаний «старий» матеріал А, а на складі залишився «новий» матеріал А.

Варіант 2. Повністю використаний «новий» матеріал А, а на складі залишиться «старий» А.

Варіант 3. Через однакову упаковку матеріали змішалися.



1. Метод FIFO (first-in, first-out) – той матеріал, який першим надійшов на склад, списується також першим за ціною, що склалася під час поставки.

Таблиця 8.2

Вихідні дані для списання матеріалів

Дата	Рух матеріалу	Маса, т	Собівартість за 1 т, млн грн	Разом, млн грн
01.09	Наявний матеріал А	15	50	750
15.09	Поступив матеріал А	20	70	1 400
25.09	Поступив матеріал А	20	80	1 600
	РАЗОМ	55	–	3 750

Таблиця 8.3

Метод FIFO

Дата	Рух матеріалу	Маса, т	Собівартість за 1 т, млн грн	Разом, млн грн
01.09	Наявний матеріал А	15	50	750
15.09	Поступив матеріал А	20	70	1 400
25.09	Поступив матеріал А	20	80	1 600
	Разом	55	–	3 750
30.09	Залишок матеріалу А	20	–	1 600
	Списано до використання	35	–	2 150

2. Метод LIFO (last-in, first-out) – «останнім увійшов – першим вийшов». Тобто той матеріал, який останнім надійшов на склад, списується до використання першим.

Таблиця 8.4

Метод *LIFO*

Дата	Рух матеріалу	Маса, т	Собівартість за 1 т, млн грн	Разом, млн грн
01.09	Наявний матеріал А	15	50	750
15.09	Поступив матеріал А	20	70	1 400
25.09	Поступив матеріал А	20	80	1 600
	Разом	55	–	3 750
30.09	Залишок матеріалу А	20	–	1 100
	Списано до використання	35	–	2 650

3. Метод середньої собівартості (середньозважена вартість) – визначення середньої собівартості матеріалів діленням загальної суми, що надійшла, на їхню кількість.

$$3\,750 : 55 = 68,2 \text{ млн грн за 1 т.}$$

Таблиця 8.5

Метод середньої собівартості

Дата	Рух матеріалу	Маса, т	Собівартість за 1 т, млн грн	Разом, млн грн
01.09	Наявний матеріал А	15	50	750
15.09	Матеріал А, що надійшов	20	70	1 400
25.09	Матеріал А, що надійшов	20	80	1 600
	Разом	55	68,2	3 750
30.09	Залишок матеріалу А	20	68,2	1 364
	Списано до використання	35	68,2	2 386

Таблиця 8.6

Порівняльна таблиця, млн грн

Показник	FIFO	LIFO	Середньозважена
Собівартість списаних до використання матеріалів	2 150	2 650	2 386
Залишок матеріалів на кінець місяця (запаси)	1 600	1 100	1 364
Разом (рядок 1 + рядок 2)	3 750	3 750	3 750
Дохід від реалізації	4 000	4 000	4 000
Фінансовий результат (рядок 4 – рядок 1)	1 850	1 350	1 640

Вплив вибору методів оцінки запасів на показники звітності:

– метод середньої собівартості приховує вплив зміни цін придбання запасів на показники їхньої оцінки. Застосування методу підходить для ситуацій, коли професійне судження бухгалтера дає змогу йому оцінити вплив зміни цін придбання оборотних активів на показники звітності як незначне або несуттєве;

– метод ФІФО за умов зростання цін придбання запасів формує максимальну оцінку запасів на кінець періоду, мінімальну оцінку витрат періоду і максимальну оцінку фінансового результату. І навпаки. З погляду оцінки оборотних активів і розрахунку показників платоспроможності організації метод ФІФО – це найкращий варіант оцінки. Однак фактично завищує фінансовий результат, порівняно з рівнем цін придбання запасів на дату складання звітності. Величина прибутку демонструє перебільшені можливості власників з вилучення коштів з обороту компанії і / або розширення обсягів бізнесу. Підприємство виглядає перебільшено рентабельним;

– метод ЛІФО за умов зростання цін на придбані запаси формує мінімальну оцінку запасів у балансі на кінець періоду, максимальну величину витрат періоду в звіті про прибутки і збитки і мінімальну оцінку фінансового результату (прибутку або збитку). І навпаки. Під час застосування методу оцінка оборотних активів спотворює дійсність, і передусім це стосується показника поточної платоспроможності (ліквідності). Водночас фінансовий результат, навпаки, отримує найбільш адекватну реальному стану справ оцінку. Звідси прибуток як «сигнал» до розподілу коштів більш реалістично показує можливості власників для такого вилучення коштів з компанії і / або їхнього реінвестування.



Метод ФІФО більшою мірою орієнтований на завдання складання балансу, а метод ЛІФО – звіту про фінансові результати. На сьогодні метод ЛІФО не рекомендований стандартами бухгалтерського обліку, проте не заборонений в управлінському обліку. Для прийняття управлінських рішень можна застосовувати ФІФО під час формування управлінського балансу, і ЛІФО – для складання управлінського звіту про прибутки і збитки. Метод середньої собівартості більшою мірою відповідає принципу обачності (консерватизму).

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 8.1. Планується в поточному кварталі планового року витратити на виробництво 1 200,0 кг матеріалів. Прогнозні дані про рух матеріалу на складі і ціни наведені в таблиці. Необхідно визначити собівартість матеріалів, відпущених у виробництво в поточному кварталі, використовуючи зазначені методи оцінки вибуття запасів: середньої вартості, ФІФО, ЛІФО.

Рух матеріалів	Кількість матеріалів, кг	Ціна, грн
Залишок на початок періоду	120,0	125,0
Придбано: 12.07	400,0	137,0
18.08	550,0	142,0
05.09	350,0	140,0

Завдання 8.2. Планується в поточному кварталі планового року витратити на виробництво 1 000,0 кг матеріалів. Прогнозні дані про рух матеріалу на складі і ціни наведені в таблиці. Необхідно визначити собівартість матеріалів, відпущених у виробництво в поточному кварталі, використовуючи зазначені методи оцінки вибуття запасів: середньої вартості, ФІФО, ЛІФО.

Рух матеріалів	Кількість матеріалів, кг	Ціна, грн
Залишок на початок періоду	120,0	105,0
Придбано 11.01	600,0	120,0
17.02	400,0	100,0
03.03	200,0	115,0

Завдання 8.3. Планується в поточному кварталі планового року витратити на виробництво 60,0 кг матеріалів. Прогнозні дані про рух матеріалу на складі і ціни наведені в таблиці. Необхідно визначити собівартість матеріалів, відпущених у виробництво в поточному кварталі, використовуючи зазначені методи оцінки вибуття запасів: середньої вартості, ФІФО, ЛІФО.

Рух матеріалів	Кількість матеріалів, кг	Ціна, грн
Залишок на початок періоду	60,0	65,0
Придбано: 13.04	350,0	72,0
15.05	150,0	76,0
06.06	200,0	80,0

Завдання 8.4. Планується в поточному кварталі планового року витратити на виробництво 50,0 кг матеріалів. Прогнозні дані про рух матеріалу на складі і ціни наведені в таблиці. Необхідно визначити собівартість матеріалів,

відпущених у виробництво в поточному кварталі, використовуючи зазначені методи оцінки вибуття запасів: середньої вартості, ФІФО, ЛІФО.

Рух матеріалів	Кількість матеріалів, кг	Ціна, грн
Залишок на початок періоду	40,0	87,0
Придбано: 10.10	200	90,0
18.11	50	98,0
04.12	150	93,0

Завдання 8.5. Планується в поточному кварталі планового року витратити на виробництво 500,0 кг матеріалів. Прогнозні дані про рух матеріалу на складі і ціни наведені в таблиці. Необхідно визначити собівартість матеріалів, відпущених у виробництво в поточному кварталі, використовуючи зазначені методи оцінки вибуття запасів: середньої вартості, ФІФО, ЛІФО.

Рух матеріалів	Кількість матеріалів, кг	Ціна, грн
Залишок на початок періоду	75,0	87,0
Придбано: 10.07	200	90,0
10.09	150	98,0
10.08	150	93,0

Завдання 8.6. Розташувати групи матеріалів за їхньою вартістю. Провести ABC-аналіз оптимального запасу. Нормативною калькуляцією собівартості виробів передбачені такі витрати комплектуючих виробів (грн):

- пластмасовий корпус – 18,0;
- мікросхема – 48,0;
- блокнот – 20,0;
- шкіряний чохол – 30,0;
- картонне пакування – 2,0.

Завдання 8.6. Компанія «Бумс» займається виробництвом барабанів для пральних машин. У лютому 2020 р. виготовлено для реалізації 8 000 якісних барабанів. Контроль якості з'ясував, що 250 барабанів мали дефекти, хоча, згідно з виробничими нормативами, допускається брак у розмірі 200 одиниць. У компанії є постійний покупець бракованих барабанів за договірною ціною 10 у. о. за одиницю. Витрати на виробництво барабанів у лютому склали 163 000 у. о. Визначте суму чистих витрат для виробництва барабанів у лютому.

Завдання 8.7. Компанія «Перспектива» щомісячно виконує замовлення на виробництво харчових контейнерів для постійного клієнта – мережі рес-

торанів «Козирна карта» – в розмірі 3 000 одиниць. У червні під час транспортування робітники пошкодили 6 контейнерів, але контролери якості в ресторані виявили дефекти у 12 контейнерах. Згідно з правилами компанії «Перспектива», кількість браку може досягати 20 одиниць за виробництва 3 000 якісних виробів. Ба більше, місцева лікарня згодна придбати браковані контейнери за ціною 1 у. о./од. Визначте суму додаткового фінансового результату у процесі реалізації контейнерів з урахуванням того, що загальна сума витрат на їхнє виготовлення склала 9 020 у. о.

Завдання 8.8. Компанія «Симпл» має такі дані за період: готова якісна продукція – 5 000 од., нормативний брак – 400 од., наднормативний брак – 500 од., загальна сума виробничих витрат – 110 000 у. о. Знайти собівартість якісної продукції.

Завдання 8.9. Витрати підприємства «Блок» на матеріали складають 16 450 у. о., витрати праці і накладні витрати – 28 400 у. о. Протягом періоду було випущено 10 000 одиниць продукції, з яких 420 не пройшли контроль якості. Зазвичай частка бракованої продукції складає 5 % від загального виходу продукції. Вся бракована продукція була реалізована протягом періоду по 0,4 у. о./од. Яка собівартість готової продукції? Яку суму необхідно віднести на рахунок прибутків та збитків?

Завдання 8.10. Косметична компанія «Аеліта» застосовує попроцесне калькулювання. Всі основні матеріали споживаються на початку виробничого циклу. Контроль якості здійснюється на останній стадії технологічного процесу. Продажна вартість бракованих виробів дорівнює 0. Незавершене виробництво на початок березня склало 1 000 виробів (за основними матеріалами вироби готові повністю, за витратами на обробку – навпіл), вартість незавершеного виробництва за основними матеріалами – 1 423 у. о., витрати на обробку – 1 125 у. о. Готова продукція у березні – 9 000 од., брак в межах норми – 100 од., поза нормою – 50 од. Незавершене виробництво на кінець березня – 2 000 од. (за основними матеріалами вироби готові повністю, за витратами на обробку – на 30 %). Знайти собівартість готової продукції за методами AVECO і FIFO.

ТЕСТИ

1. На підприємстві регулярно використовується матеріал А. Сьогодні його запас на складі складає 600 кг, два тижні тому цей матеріал коштував 1 500 грн. Якщо цей матеріал реалізувати сьогодні як сировину, його ціна була б 2 грн/кг. Крім того, відомо, що цей матеріал можна придбати за ринковою ціною 3,25 грн/кг за умови, що партія повинна бути не менш ніж 1 000 кг. Релевантні витрати використання 600 кг матеріалу А для виконання замовлення складуть:

- а) 1 200 грн; в) 1 825 грн; д) 2 250 грн.
б) 1 325 грн; г) 1 950 грн;

2. Рішення про спеціальне замовлення – це:

- а) рішення про одноразовий продаж продукції за ціною, нижчою за звичайну або нижчою за собівартість;
б) рішення про одноразовий продаж продукції без складання попередньої угоди;
в) рішення про придбання матеріалів для випуску ексклюзивного виду продукції;
г) немає правильної відповіді.

3. Які з нефінансових показників необхідно взяти до уваги у процесі остаточного прийняття рішення про спецзамовлення:

- а) гарантії якості продукції постачальника;
б) стабільність цін;
в) можливі зміни у технології виробництва;
г) усі відповіді правильні?

4. Що з наведеного може бути прийнято за основу під час визначення релевантної ціни матеріалів:

- а) чиста вартість реалізації;
б) відновлювальна вартість;
в) економія внаслідок альтернативного використання;
г) усі відповіді правильні?

5. За яким із наведених показників оцінюють ефективність альтернативних технологій виробництва:

- а) маржинальний дохід на одиницю продукції;
б) критичний обсяг реалізації (точка беззбитковості);
в) очікуваний прибуток;
г) усі відповіді правильні?

6. За якої кількості обмежень для оптимізації виробництва застосовують методи лінійного програмування:

- а) 1;
- б) 2;
- в) 3 і більше;
- г) усі відповіді правильні?

7. Що з наведеного не може бути наслідком надлишкових запасів:

- а) збільшення витрат на розміщення замовлень;
- б) втрата відсотків на зберігання;
- в) збільшення витрат на зберігання;
- г) збільшення псування, неефективного використання?

8. Що з наведеного може бути наслідком надто малих запасів:

- а) простої виробництва;
- б) збільшення страхових платежів;
- в) високі ціни за терміновість поставок;
- г) обмежені можливості реагувати на зміни ринкового середовища?

9. Який метод не рекомендовано стандартами бухгалтерського обліку:

- а) FIFO;
- б) LIFO;
- в) середньозваженої собівартості?

10. Зарплату комірників, амортизацію обладнання, орендну плату, страхування запасів, утримання складських приміщень, обробку матеріалів, втрати внаслідок знецінення запасів, втрати прибутковості інвестицій відносять до витрат:

- а) на закупку;
- б) на замовлення;
- в) на зберігання;
- г) на недостатній запас.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. На чому базується аналіз інформації для прийняття рішення щодо спеціального замовлення?
2. Які дані є релевантними у процесі прийняття рішення щодо розширення або скорочення діяльності?
3. Поясніть послідовність дій у процесі прийняття рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні.
4. Якими методами визначають оптимальні варіанти використання ресурсів в умовах одного, двох, трьох і більше обмежень?
5. Чим відрізняються методи оцінки запасів?

Тема 9. МЕТОДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Методи управління витратами:

- | | |
|----------------------|-----------------------|
| 1. Абзорпшен-костинг | 6. Бенчмаркінг затрат |
| 2. Директ-костинг | 7. Кост-кілінг |
| 3. Стандарт-костинг | 8. Метод LCC |
| 4. Таргет-костинг | 9. Метод VCC |
| 5. Кайдзен-костинг | |

Управління витратами – цілеспрямований вплив на формування витрат, контроль за їхнім рівнем й економічне стимулювання їхнього зниження.

1. Абзорпшен-костинг передбачає, що в собівартість входять всі витрати, зокрема накладні. Охоплює попередільний і позамовний методи.

Попередільний (попроцесний) метод (Process Costing) застосовується у виробництвах, де готовий продукт виходить в результаті послідовної обробки вихідного матеріалу на окремих стадіях, що технологічно перериваються (хімічне, текстильне, цегляне, лісове, шкіряне, металургійне виробництво).

Простий попередільний метод застосовується на підприємствах, які випускають однорідну продукцію і на яких відсутнє незавершене виробництво.

Складний попередільний метод застосовується на підприємствах, які випускають продукцію широкої номенклатури і асортименту, мають значний обсяг незавершеного виробництва.

$$C_n = C_{np} + V_{op} - C_{нк}, \quad (9.1)$$

де C_n – собівартість виготовленої продукції;

$C_{нв}$ – собівартість незавершеного виробництва на початок планового періоду;

V_{op} – операційні витрати за планом;

$C_{нк}$ – собівартість незавершеного виробництва на кінець планового періоду.

Позамовний метод (Job-Order Costing) – система калькулювання собівартості продукції на основі врахування витрат на кожний індивідуальний виріб або окрему невелику партію виробів (будівництво, літакобудування,

суднобудування, турбобудування, поліграфія, виробництво меблів, виконання НДДКР, надання аудиторських та консалтингових послуг).

Таблиця 9.1

Відмінності між позамовним і попроцесним методами

Фактор	Позамовне калькулювання	Попроцесне калькулювання
Виробництво	Здійснюється за багатьма різними замовленнями	Здійснюється безперервно, частково безперервно або великими партіями
Вимоги до виробництва	Різні для різних замовлень	Відносно однорідна продукція
Черговість виробництва та реалізації	Реалізація передує виробництву: покупець відомий до початку виробництва	Продукція стає запасами; вимоги до якості стандартизовані

2. Директ-костинг передбачає, що тільки змінні витрати включаються в собівартість одиниці виробу. Американський метод, засновниками якого є Д. Кларк і Д. Гаррісон. У різних країнах має різні назви, зокрема в Німеччині та Австрії – «облік часткових витрат» або «облік суми покриття», у Великобританії – «облік маржинальних витрат», у Франції – «маржинальна бухгалтерія» або «маржинальний облік». Має два варіанти обліку:

- простий директ-костинг (охоплює тільки прямі змінні витрати);
- розвинутий директ-костинг (прямі змінні і виробничі накладні витрати).

1. Припустимо, підприємство виготовляє і реалізує продукцію. Ціна реалізації 1 виробу – 120 грн. Дані про реалізацію за місяць:

- виготовлено виробів – 100 шт.;
- реалізовано виробів – 80 шт.;
- змінні затрати на 1 вироб – 48 грн;
- постійні витрати на місяць – 6 000 грн.

Фактична собівартість одиниці продукції за повними затратами:

$$\frac{\text{загальна сума затрат}}{\text{обсяг виробництва}} = \frac{VC + FC}{\text{обсяг виробництва}} = 108 \text{ грн.}$$

Прибуток від реалізації 1 виробу: $120 - 108 = 12$ грн.

Звіт про фінансові результати за системою повних витрат, грн:

реалізовано: $80 \times 120 = 9\,600$ грн;

витрати: $80 \times 108 = 8\,640$ грн;

прибуток: 960 грн.

Звіт про фінансові результати за системою змінних затрат, грн:

реалізовано: $80 \times 120 = 9\,600$ грн;

витрати:

– змінні: $80 \times 48 = 3\,840$ грн;

– постійні: 6 000 грн;

– разом: 9 840 грн.

Результат: збитки: –240 грн.



2. Підприємство виготовило і реалізувало 100 шт. виробів. Ціна реалізації 1 виробу – 120 грн. Змінні затрати на 1 виріб – 48 грн. Постійні витрати на місяць – 6 000 грн.

Звіт про фінансові результати за системою повних витрат, грн:

реалізовано: $100 \times 120 = 12\,000$ грн;

витрати: $100 \times 108 = 10\,800$ грн;

прибуток: 1 200 грн.

Звіт про фінансові результати за системою змінних витрат, грн:

реалізовано: $100 \times 120 = 1\,200$ грн;

витрати:

– змінні: $100 \times 48 = 4\,800$ грн;

– постійні: 6 000 грн;

– разом: 10 800 грн.

Результат: прибуток 1 200 грн.

3. Припустимо, підприємство реалізувало більше продукції, ніж виготовило. Виробництво = 100 шт., реалізація = 125 шт. виробів (за рахунок залишку продукції на складі). Ціна реалізації 1 виробу – 120 грн. Змінні витрати на 1 виріб – 48 грн. Постійні витрати на місяць – 6 000 грн.

Звіт про фінансові результати за системою повних витрат, грн:

реалізовано: $125 \times 120 = 15\,000$ грн;

витрати: $125 \times 108 = 13\,500$ грн;

прибуток: 1 500 грн.

Звіт про фінансові результати за системою змінних витрат, грн:
реалізовано: $125 \times 120 = 15\ 000$ грн;
витрати:

- змінні: $125 \times 48 = 6\ 000$ грн;*
- постійні: 6 000 грн;*
- разом: 12 000 грн.*

Результат: прибуток 3 000 грн.



3. Стандарт-костинг як метод обліку витрат з'явився у ХХ ст. в США. Його принципи були сформульовані *Ф. Тейлором, Г. Емерсоном, Г. Ганттом*. Метод передбачає:

- стандартні витрати ніколи не можуть бути більшими за фактичні;
- усі витрати понад установлені норми мають записуватися на винних осіб і ніколи не включатися в рахунки, що відображають витрати;
- усі зроблені витрати в обліку мають бути співвіднесені зі стандартами;
- відхилення, виявлені під час порівняння фактичних витрат зі стандартами, мають бути рознесені за джерелами.

4. Таргет-костинг як метод управління витратами виник в Японії. За допомогою маркетингових досліджень встановлюється ціна реалізації:

*Цільова собівартість = ціна реалізації – прибуток
 (який хоче отримати компанія)*

Потім необхідно спроектувати і виготовити виріб, що відповідає цільовій собівартості.

5. Кайдзен-костинг (від япон. KAI – «зміна» і ZEN – «хороший», «на краще» «поліпшення, удосконалення маленькими кроками»).

Кайдзен – це постійне прагнення до вдосконалення всього, втілене в конкретні форми, методи і технології.

Метою кайдзен є удосконалення діяльності компанії або її окремих підрозділів за допомогою внутрішніх резервів, без залучення великих інвестицій ззовні.



У середині 1950-х рр. Таїті Оно вибудував особливу систему організації виробництва, названу Виробнича система Toyota або Toyota Production System

(TPS). Система Toyota стала відома у західній інтерпретації як Lean production, Lean manufacturing, Lean (бережливе виробництво).

Концепція бережливого виробництва: все, що не додає цінності для споживача, з погляду бережливого виробництва, класифікується як втрати, і має бути усунуте.



Види втрат:

- втрати через перевиробництво;
- втрати часу через очікування;
- втрати через зайве транспортування;
- втрати через зайві етапи обробки;
- втрати через зайві запаси;
- втрати через непотрібні переміщення;
- втрати через випуск дефектної продукції.

Якщо таргет-костинг застосовується здебільшого в інноваційних галузях з коротким життєвим циклом, то кайдзен-костинг – в традиційних галузях з тривалим життєвим циклом.

Елементами кайдзен вважаються методи 5М та 5S.

Метод 5М дає змогу за допомогою питань визначити, чим викликані проблеми в організації, і знайти способи їхнього усунення. Питання згруповані за такими позиціями:

1. ЛЮДИНА (MAN)
2. ОБЛАДНАННЯ (MACHINE)
3. МАТЕРІАЛИ (MATERIAL)
4. МЕТОД (OPERATION METHOD)
5. MEASUREMENTS (ВИМІРЮВАННЯ)



Метод 5S охоплює такий алгоритм:

1. ПРИБЕРИ НЕПОТРІБНЕ
2. ПРИВЕДИ ДО ПОРЯДКУ
3. ТРИМАЙ В ЧИСТОТІ
4. СТАНДАРТИЗУЙ
5. ВДОСКОНАЛЮЙ

6. Бенчмаркінг витрат передбачає порівняння стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-лідерами. Умовами застосування цього методу є правильний вибір еталона і наявність повної і достовірної інформації про результати еталона.

7. Кост-кілінг спрямований на максимальне зниження витрат в найкоротший термін без збитків. Використовується як елемент антикризового менеджменту. Застосовується одночасно з системою мотивації персоналу.

8. Method LCC (Life Cycle Costing) – витрати визначаються на виробництво і продаж конкретного продукту протягом усього ЖЦП і зіставляються з доходами. Застосовується в стратегічному управлінні витратами. Однак необхідні точні і детальні дослідження ринку і чітка ідентифікація етапів ЖЦП.

9. Method VCC (Value Cost Chain) розглядає ланцюжок споживчої цінності і аналіз витрат (регульованих і нерегульованих). Застосовується в стратегічному управлінні витратами. Необхідне знання кон'юнктури ринку.

Таблиця 9.2

Вплив факторів на вибір методів управління витратами

Фактори	Вплив факторів (позитивний (+), негативний (-))		
	сильний	середній	слабкий
<i>Умовно-постійні фактори</i>			
1	2	3	4
Розмір підприємства	таргет-костинг (+), VCC (+), ABC (+), CVP (-), абзорпши-костинг (-)	кост-кілінг (+)	кайдзен-костинг (+), VCC (+)
Віддаленість підрозділів	стандарт-костинг (+), бенчмаркінг витрат (+), VCC (+), LCC (-), кайдзен-костинг (-)	VCC (+), ABC (+)	CVP (+), LCC (+)
Рівень спеціалізації	VCC (-), кост-кілінг (-), таргет-костинг (-)	VCC (+)	LCC (+), ABC (+)
<i>Умовно-змінні фактори</i>			
Корпоративна культура	таргет-костинг (+), кайдзен-костинг (-), бенчмаркінг витрат (+), кост-кілінг (+)	бенчмаркінг витрат (+), кост-кілінг (+)	стандарт-костинг (-), таргет-костинг (-), кайдзен-костинг (+)
Ставлення керівництва до необхідності управління витратами	таргет-костинг (+), кайдзен-костинг (+), кост-кілінг (+), VCC (+)	кайдзен-костинг (-), бенчмаркінг витрат (-)	кайдзен-костинг (-), таргет-костинг (-), VCC (-)

Закінчення таблиці

1	2	3	4
Інформаційне забезпечення прийняття рішень	таргет-костинг (+), ABC (+), стандарт-костинг (+), LCC (+)	стандарт-костинг (-), ABC (+)	CVP (-), таргет-костинг (-), бенчмаркінг витрат (-), VCC (-)
Гармонізація методів управління з сучасною системою обліку	таргет-костинг (+), ABC (+), стандарт-костинг (+), LCC (+)	стандарт-костинг (-), ABC (+)	ABC (-), стандарт-костинг (+), LCC (-), VCC (-)
Наявність необхідного програмного забезпечення	CVP (+), бенчмаркінг витрат (+), VCC (+), LCC (+)	бенчмаркінг витрат (+), LCC (+)	CVP (-), VCC (-), стандарт-костинг (-)
Кваліфікація працівників підприємства	кайдзен-костинг (+), VCC (+), кост-кілінг (+), CVP (+), LCC (+), таргет-костинг (+)	ABC (+), CVP (-)	VCC (-), LCC (-), CVP (+), бенчмаркінг витрат (-), кайдзен-костинг (-), таргет-костинг (-)

Кожен метод управління витратами дає змогу отримати певні результати. Універсального методу не існує. Застосування кожного є доцільним для конкретних умов і цілей.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 9.1. На підставі даних, представлених в таблиці, виконати калькулювання за змінними і повними витратами.

<i>Показник</i>	<i>1 місяць</i>	<i>2 місяць</i>	<i>3 місяць</i>
Виробництво одиниць продукції	200	200	200
Реалізовано одиниць продукції	200	180	220
Ціна за одиницю, грн	50	50	50
Змінні витрати на одиницю продукції, грн:			
– виробничі	20	20	20
– на управління та збут	10	10	10
Постійні витрати, грн:			
– виробничі	1 000	1 000	1 000
– на управління та збут	1 500	1 500	1 500

Завдання 9.2. Протягом першого року діяльності було продано 90 000 одиниць продукції за ціною 2 грн за одиницю. До кінця першого року запаси на кінець періоду склалися з 8 000 одиниць готової продукції і 4 000 одиниць незавершеного виробництва, останні відносно матеріалів були завершені повністю, а щодо праці і виробничих накладних витрат – тільки наполовину. Запасів незавершеного виробництва на початок періоду не було. Протягом року на підставі даних фінансового обліку зібрані такі виробничі витрати (грн):

Основні виробничі матеріали	71 400
Праця основних працівників	40 000
Змінні накладні витрати	10 000
Постійні накладні витрати	35 000

Витрати на управління та збут продукції за рік склали (грн):

Вид витрат	Змінні витрати на одиницю реалізованої продукції	постійні витрати
Витрати на збут	0,15	20 000
Витрати на управління	0,01	5 000

Бухгалтер підприємства підготував звіт про фінансові результати, застосовуючи систему підрахунку собівартості з повним розподілом витрат, який показав прибуток 1 100 грн. Однак фінансовий контролер підготував звіт про фінансові результати на основі системи підрахунку собівартості за неповними витратами, в якому був відображений збиток. На розгляд представлений також детальний розрахунок вироблених еквівалентних (умовних) одиниць продукції

ції і виробничих витрат на одиницю продукції з кожного елемента витрат і в загальній сумі. Отримавши ці 2 звіти, директор компанії був збентежений.

Детальний розрахунок вироблених еквівалентних (умовних) одиниць продукції і виробничих витрат на одиницю продукції з кожного елемента затрат

Вихідні матеріали (од.)	Випуск	Витрати, що складають умовні одиниці			
		Основні матеріали	Праця основних працівників	Змінні накладні витрати	Постійні накладні витрати
	90 000	90 000	90 000	90 000	90 000
102 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000
	4 000	4 000	2 000	2 000	2 000
Умовні одиниці		102 000	100 000	100 000	100 000
Загальні витрати, грн		71 400	40 000	10 000	35 000
Витрати на одиницю, грн		0,7	0,4	0,1	0,35

Загальні витрати на одиницю продукції (собівартість продукції):
 $0,7 + 0,4 + 0,1 + 0,35 = 1,55$ (грн).

Звіт про фінансові результати на основі визначення прибутку з повним розподілом витрат, грн:

Продаж	$90\,000 \times 2 = 180\,000$
– виробничі витрати матеріалів	71 400
– праця основних працівників	40 000
– змінні накладні витрати	10 000
разом	121 400
– постійні накладні витрати	35 000
разом	156 400
– мінус запаси на кінець періоду	$8\,000 \times 1,55 = 12\,400$ $4\,000 \times 0,7 = 2\,800$ $2\,000 \times 0,4 = 800$ $2\,000 \times 0,1 = 200$ $2\,000 \times 0,35 = 700$
разом	16 900
валовий прибуток	$180\,000 - 156\,400 - 16\,900 = 40\,500$
– мінус витрати з реалізації:	
– змінні	$90\,000 \times 0,15 = 13\,500$
– постійні	20 000
разом	33 500
– мінус адміністративні витрати:	
– змінні	$90\,000 \times 0,01 = 900$
– постійні	5 000
разом	5 900
– операційний прибуток	$40\,500 - 33\,500 - 5\,900 = 1\,100$

*Звіт про фінансові результати на основі підрахунку собівартості
за змінними витратами, грн:*

Продаж	$90\,000 \times 2 = 180\,000$
– мінус змінні виробничі витрати:	
основні виробничі матеріали	71 400
праця основних працівників	40 000
змінні накладні витрати	10 000
разом	121 400
– мінус запаси на кінець періоду:	
$8\,000 \times 1,2 = 9\,600$	8 000 x 1,2 = 9 600
$4\,000 \times 0,7 = 2\,800$	4 000 x 0,7 = 2 800
$2\,000 \times 0,4 = 800$	2 000 x 0,4 = 800
$2\,000 \times 0,1 = 200$	2 000 x 0,1 = 200
разом	13 400
– мінус змінні витрати з продажу	$90\,000 \times 0,15 = 13\,500$
– мінус змінні адміністративні витрати	$90\,000 \times 0,01 = 900$
маржинальний дохід	$180\,000 - (121\,400 - 13\,400) - 13\,500 - 900 = 57\,600$
– мінус: постійні виробничі накладні витрати	35 000
постійні витрати з реалізації	20 000
постійні адміністративні витрати	5 000
разом	60 000
операційний прибуток	$57\,600 - 60\,000 = -2\,400$

Завдання 9.3. Компанія «Гефест» виробляє і продає тостери і шейкери. Нижче наведено інформацію щодо діяльності компанії.

Статті	Тостери	Шейкери
Обсяг реалізації, од.	16 200	23 500
Ціна реалізації, грн/од.	2 100	1 600
Запаси готової продукції на початок періоду, од.	3 000	2 500
Обсяг виробництва, од.	18 000	26 000
Змінні витрати, грн	1 400	1 150
Постійні виробничі накладні витрати, грн	4 620 000	
Адміністративні і збутові витрати, грн	721 000	

Минулого року було вироблено 15 000 тостерів і 25 000 шейкерів. Постійні накладні витрати не змінилися. Потрібно:

- а) скласти звіт про прибутки і збитки за методом повних витрат;
- б) скласти звіт про прибутки і збитки за методом змінних витрат;
- в) порівняти методи і зробити висновки.

Завдання 9.4. Компанія випустила 17 500 одиниць продукції загальною собівартістю 16 у. о. за одиницю. Три чверті собівартості – це змінні витрати, одна чверть – постійні. 15 000 одиниць продукції було реалізовано по 25 у. о. за одиницю. Розрахувати різницю в прибутку за системою повного розподілу витрат і за маржинальним підходом.

Завдання 9.5. Компанія випускає єдиний продукт, собівартість якого на одиницю продукту згідно з бюджетом дорівнює 45 у. о. В цю величину входять постійні витрати в 8,5 у. о. за одиницю за умови, що вихід продукції за звітний період складає 10 000 од. За звітний період обсяг реалізації склав 9 000 одиниць, а виробництва – 11 500 одиниць. Фактичний прибуток за період, розрахований за системою з повним розподілом витрат, – 42 000 у. о. Якби прибуток за звітний період був розрахований за системою калькулювання за змінними витратами, яка б це була величина?

Завдання 9.6. За звітний період компанія реалізувала 12 600 одиниць за обсягу виробництва 14 100 од. Прибуток, розрахований за системою калькулювання за змінними витратами, дорівнює 50 400 у. о., а за системою з повним розподілом витрат – 60 150 у. о. Чому дорівнює ставка розподілу постійних накладних витрат на одиницю продукції?

Завдання 9.7. Компанія виробляє і продає 2 продукти: X та Y. Нижче наведено фактичну інформацію щодо виробництва і продажу продукції за рік.

Статті	Продукт X	Продукт Y
Обсяг реалізації, од.	15 800	26 300
Ціна реалізації, у. о./од.	3	4
Запаси готової продукції на початок періоду, од.	0	0
Виробництво продукції, од.	17 000	28 000
Змінні виробничі витрати, у. о.	18 700	50 400
Витрачено на виробництво одиниці продукту, маш-год	0,1	0,2

Фактичні постійні виробничі накладні витрати за рік склали 38 000 у. о. Водночас адміністративні та збутові витрати, що належать до постійних витрат, склали 30 000 у. о. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на собівартість продукції за ставкою 5 у. о./маш-год з розрахунку нормального рівня виробництва в 7 000 маш-год за рік. Знайти собівартість реалізованої продукції за методом повних витрат і величину операційного прибутку за методами повних і неповних витрат.

Завдання 9.8. У перший рік діяльності компанія виробила 800 одиниць продукції. За цей період було продано 600 одиниць продукції за ціною 100 у. о. При цьому витрати склали: постійні виробничі – 12 000 у. о., змінні виробничі – 16 000 у. о. Адміністративні й збутові витрати склали: постійні – 10 800 у. о., змінні – 11 400 у. о. На скільки меншим був би прибуток компанії, якби вона використовувала метод змінних витрат замість метода повних витрат?

Завдання 9.9. Компанія випускає єдиний продукт. Є такі дані щодо його виробництва на одиницю продукції.

Обсяг виробництва, од	5 000
Основні матеріали, у. о.	10,5
Основна праця, у. о.	4
Змінні виробничі накладні витрати, у. о.	2,5
Постійні виробничі накладні витрати, у. о.	2
Змінні збутові витрати, у. о.	1,9
Постійні адміністративні витрати, у. о.	1,5
Ціна реалізації, у. о.	25

Розрахувати собівартість одиниці продукції для складання фінансової звітності.

Завдання 9.10. На початок і кінець періоду компанія «Берта» не мала запасів незавершеного виробництва. Протягом року було вироблено 70 000 одиниць продукції і продано 60 000. На початок року запасів готової продукції не було. Виручка від продажів складала 1 400 000 у. о., собівартість виробленої продукції: змінні витрати – 630 000 у. о., постійні – 315 000 у. о. Витрати періоду: змінні – 98 000 у. о., постійні – 140 000 у. о. Знайти собівартість запасів готової продукції на кінець року за методом калькулювання з повним розподілом витрат та прибуток за методом повного розподілу.

ТЕСТИ

1. У якій з перерахованих галузей використовують переважно позамовний метод калькулювання собівартості:

- | | |
|--------------------------------|--------------------------|
| а) видобувна промисловість; | в) будівництво; |
| б) металургійна промисловість; | г) ремонтне виробництво? |

2. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання повних витрат:
- а) директ-костинг;
 - б) абзорпшен-костинг;
 - в) стандарт-костинг;
 - г) АВС-костинг?
3. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання змінних витрат:
- а) директ-костинг;
 - б) абзорпшен-костинг;
 - в) стандарт-костинг;
 - г) АВС-костинг?
4. Як калькулювання змінних витрат зумовлює відхилення операційного прибутку:
- а) збільшення завжди;
 - б) зменшення завжди;
 - в) збільшення або зменшення за певних умов.
5. Метод обліку витрат, що застосовується на підприємствах, де продукцію одержують у результаті послідовної обробки матеріалів на окремих стадіях:
- а) кайзен-костинг;
 - б) таргет-костинг;
 - в) метод калькулювання за процесами;
 - г) метод калькулювання за замовленнями.
6. Калькулювання – це:
- а) обчислення собівартості валової продукції;
 - б) обчислення собівартості окремих виробів;
 - в) обчислення собівартості товарної продукції;
 - г) обчислення собівартості реалізованої продукції.
7. Підприємство «Зірка» у звітному році мало вказаний нижче вказаний склад витрат. Необхідно виділити, які з цих витрат будуть переважно постійними:
- а) орендна плата;
 - б) платежі за комунальні послуги;
 - в) оплата за телефон;
 - г) оплата електроенергії на технологічні потреби;
 - д) основні матеріали;
 - е) витрати на рекламу;
 - ж) відсотки за позики банку;
 - к) амортизація основних засобів (прямолінійна);
 - л) оплата праці основного виробничого персоналу (робітників);

- м) оплата праці службовців і фахівців;
- н) комісійні реалізаторам продукції;
- п) ремонт обладнання;
- р) технічне обслуговування обладнання.

8. *На які групи поділяють калькуляційні системи за ступенем поглинання постійних витрат:*

- а) позамовне та попроцесне калькулювання;
- б) фактичне та змішане калькулювання;
- в) калькулювання повних та змінних витрат;
- г) усі відповіді правильні?

9. *На які групи поділяють калькуляційні системи за об'єктом калькулювання:*

- а) позамовне та попроцесне калькулювання;
- б) фактичне та змішане калькулювання;
- в) калькулювання повних та змінних витрат;
- г) усі відповіді правильні?

10. *На які групи поділяють калькуляційні системи за характером витрат, що включаються до собівартості:*

- а) позамовне та попроцесне калькулювання;
- б) фактичне та змішане калькулювання;
- в) калькулювання повних та змінних витрат;
- г) усі відповіді правильні?

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Дайте порівняльну характеристику методів директ-костинг та стандарт-костинг.
2. Як співвідносяться витрати звітного періоду з собівартістю випущеної за цей період продукції?
3. У який спосіб розподіляються витрати звітного періоду між товарним випуском і залишками незавершеного виробництва?
4. Порівняйте основні риси нормативного методу і методу стандарт-костингу, визначте, що є для них спільним, а що – відмінним.
5. Який вплив має на величину прибутку калькуляція собівартості за змінними та постійними витратами?

Тема 10. ДЖЕРЕЛА І ФАКТОРИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Напрями зниження собівартості:

- 1) за джерелами;
- 2) за факторами.



Джерела зниження собівартості:

- витрати матеріалізованої праці (поліпшення використання засобів і предметів праці);
- витрати живої праці (зростання продуктивності праці);
- адміністративно-управлінські витрати.

Економія може бути одночасна і різноспрямована, наприклад, економія живої праці може привести до зростання амортизаційних відрахувань.

1. Зростання продуктивності праці призводить до: зниження трудомісткості і зниження затрат на оплату праці на одиницю продукції; збільшення абсолютного обсягу виробництва і зниження AVC.

Економія собівартості за рахунок зростання продуктивності праці:

$$EПТ = \left(1 - \frac{I_{zn}}{I_{pm}}\right) \times Д_{zn}, \quad (10.1)$$

де $EПТ$ – економія собівартості за рахунок зростання продуктивності праці;

I_{zn} – індекс зростання середньої зарплати;

I_{pm} – індекс зростання продуктивності праці;

$Д_{zn}$ – частка зарплати в собівартості продукції, %.

2. Економія матеріальних затрат приводить до раціонального використання матеріальних ресурсів та підвищує завантаження основних фондів.

Економія за рахунок зниження рівня матеріальних витрат:

$$EMЗ = (1 - I_{mз}) \times Д_{mз}, \quad (10.2)$$

де $EMЗ$ – економія за рахунок зниження рівня матеріальних витрат;

$I_{mз}$ – індекс зростання матеріальних затрат;

$Д_{mз}$ – частка матеріальних затрат у структурі собівартості, %.

Фактори зниження собівартості:

1) *макроекономічні* не залежать від діяльності підприємства (зміна вартості енергоносіїв, нормативів відрахувань на соціальне страхування, пенсійне забезпечення, перегляд тарифних ставок, митних правил);

2) *виробничі (техніко-економічні)* – чинники, що залежать від діяльності конкретного підприємства (підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалення організації виробництва і праці, зміна обсягу і структури продукції).

Основними шляхами зниження собівартості продукції є скорочення витрат, що мають *найбільшу питому вагу в структурі собівартості*.

Базовим показником собівартості продукції є *показник рівня витрат на 1 грн товарної продукції*:

$$З = \frac{С_{ТП}}{Q_{ТП}}, \quad (10.3)$$

де Z – рівень витрат на 1 грн товарної продукції;

$С_{ТП}$ – собівартість товарної продукції, грн;

$Q_{ТП}$ – обсяг товарної продукції, грн.

Економія витрат може бути досягнута за рахунок:

- зміни цін на матеріали;
- зростання продуктивності праці (зменшення трудомісткості);
- спеціалізації та кооперації;
- відносного зниження умовно-постійних витрат.

Економія собівартості за рахунок зниження умовно-постійних витрат:

$$E_{УПР} = \frac{\Delta Q_{пл} \times УПР}{100\%}, \quad (10.4)$$

де $E_{УПР}$ – економія собівартості за рахунок зниження умовно-постійних витрат;

$\Delta Q_{пл}$ – темпи приросту обсягу продукції в плановому році, %;

$УПР$ – сума умовно-постійних витрат у базовому році, грн.

Зниження собівартості продукції за рахунок зниження умовно-постійних витрат:

Виріб	Q, шт. звіт	Q, шт. план	Собівартість одиниці, звіт	Собівартість одиниці, план	Ціна, грн/шт.
Х	4 000	4 300	80	78	83
У	10 000	9 000	16	14	18

$$\Delta C_{УПР} = \left(1 - \frac{I_{УПР}}{I_Q}\right) \times D_{УПР}. \quad (10.5)$$

де $C_{УПР}$ – рівень зниження собівартості продукції за рахунок зниження умовно-постійних витрат;

$I_{УПР}$ – індекс зростання умовно-постійних витрат;

I_Q – індекс зростання обсягу виробництва продукції;

$D_{УПР}$ – питома вага умовно-постійних витрат у собівартості продукції, %.

Відсоток зниження витрат на 1 грн ТП в плановому році, порівняно з базовим:

$$Y = \frac{Z_{1ТПб} - Z_{1ТПпл}}{Z_{1ТПб}} \times 100\%, \quad (10.6)$$

де Y – відсоток зниження витрат на 1 грн ТП в плановому році, порівняно з базовим, %;

$Z_{1ТПб}$ – рівень витрат на 1 грн товарної продукції в базовому році;

$Z_{1ТПпл}$ – рівень витрат на 1 грн товарної продукції в плановому році.

Приклад. Визначити витрати на 1 грн товарної продукції і % зниження собівартості продукції:

Тоді:

$$Z_{1ТПзв} = \frac{4000 \times 80 + 10000 \times 16}{4000 \times 83 + 10000 \times 18} = 0,94;$$

$$Z_{1ТПплан} = \frac{4300 \times 78 + 9000 \times 14}{4300 \times 83 + 9000 \times 18} = 0,89;$$

$$\gamma = \frac{0,94 - 0,89}{0,94} \times 100\% = 5,3\%$$

Приклад. За звітними даними собівартість товарної продукції склала 74 000 грн, питома вага основної заробітної плати виробничих робітників у ній – 26 %, матеріальних витрат – 48 %. На плановий період передбачено досягти зростання продуктивності праці 1 працівника на 2 %, середньої зарплати – на 1 %, а зниження матеріальних витрат – на 4 %. Як зміниться собівартість товарної продукції в плановому році?

$$E_{ПТ} = \left(1 - \frac{1,01}{1,02}\right) \times 26 = 0,26\%;$$

$$E_{МЗ} = (1 - 0,96) \times 48 = 1,92\%;$$

$$C_{пл} = \frac{74000 \times (100 - 2,18)}{100} = 72386,8 \text{ грн}$$

У процесі діагностики резервів зниження собівартості продукції:

- оцінюється виконання плану зниження собівартості;
- виявляються фактори, що впливають на відхилення фактичної собівартості від планової і сформованої в базисному періоді;
- розробляються заходи щодо мобілізації резервів.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання 10.1. Визначити вплив на собівартість продукції збільшення обсягу її випуску на 30 %, якщо сумарні умовно-постійні витрати становлять 11 тис. грн, собівартість товарної продукції до збільшення обсягу випуску – 29 тис. грн.

Завдання 10.2. Визначити витрати на 1 грн товарної продукції і відсоток зниження собівартості продукції за даними таблиці.

Річний обсяг випуску продукції, шт., за період		Собівартість одиниці продукції, грн, за період		Оптова ціна одиниці продукції, грн
базовий	плановий	базовий	плановий	
2 500	2 800	60	58	65

Завдання 10.3. У звітному періоді собівартість товарної продукції становить 80 тис. грн, питома вага основної заробітної плати виробничих робітників – 27 %, матеріальних витрат – 49 %. На плановий період передбачено підвищення продуктивності праці одного робітника на 3 %, середньої заробітної плати – на 1 %, а зниження матеріальних витрат – на 5 %. Визначити, як зміниться собівартість товарної продукції в плановому періоді.

Завдання 10.4. У базисному періоді продуктивність праці склала 700 грн/ос., у плановому повинна збільшитися до 850 грн за зниження чисельності ВПП з 1 000 до 950 ос. Умовно-постійні витрати в складі собівартості дорівнюють 20 %, і в плановому періоді зростають на 2 %. Визначити економію собівартості.

Завдання 10.5. У звітному періоді на виробничому підприємстві «Альфа» середньомісячний виробіток одного робітника складав 300 одиниць продукції, а в плановому році передбачається збільшити його на 16 %. Водночас середньомісячна зарплата звітного року досягла 1 220 грн, а в плановому році вона повинна збільшитися на 8 %. Питома вага зарплати у собівартості товарної продукції планового року дорівнює 32 %. Визначити відносне зниження собівартості річного обсягу продукції за рахунок випереджальних темпів зростання продуктивності праці, порівняно з ростом зарплати.

Завдання 10.6. Визначити відсоток зниження виробничої собівартості продукції в звітному періоді, порівняно з базисним.

Показники	Величина за варіантом									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Випуск виробів, шт.										
базисний рік	7 300	7 500	7 600	7 800	7 900	8 000	8 100	8 200	8 300	8 400
звітний рік	7 300	7 500	7 600	7 800	7 900	8 000	8 100	8 200	8 300	8 400
Витрати на основні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі на одиницю виробу, грн:										
базисний рік	12	14	16	18	20	22	24	26	28	30
звітний рік	10	12	14	16	18	20	22	24	26	28
Заробітна плата основних виробничих робітників, тис. грн:										
базисний рік	40	42	44	46	48	50	52	54	58	60
звітний рік	35	38	39	41	43	45	47	48	43	55

Завдання 10.7. Визначити запланований загальний відсоток зниження собівартості порівняної товарної продукції.

Показники	Величина за варіантами									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Випуск виробів у плановому році, тис. шт.:										
А	35	37	38	40	41	42	43	44	45	46
Б	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
В	43	41	42	44	45	46	47	48	49	51
Собівартість виробів у базисному році, грн:										
А	3,516	3,518	3,520	3,521	3,523	3,616	3,617	3,623	3,624	3,625
Б	6,215	6,217	6,220	6,221	6,222	6,224	6,343	6,344	6,347	6,348
В	5,729	5,827	5,828	5,829	5,921	5,922	5,923	5,926	5,928	5,749
Собівартість виробів у плановому році, грн:										
А	3,410	3,412	3,414	3,416	3,415	3,510	3,512	3,418	3,318	3,421
Б	5,938	5,939	5,946	5,971	5,893	5,945	5,973	5,846	5,896	5,948
В	5,221	5,321	5,324	5,326	5,341	5,333	5,425	5,346	5,441	5,266

Завдання 10.8. Визначити витрати на 1 грн товарної продукції за планом і фактично; знайти зміну фактичних витрат, порівняно з планом, у грошовому виразі та у відсотках.

Показники	Величини за варіантом									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Випуск товарної продукції за планом, шт.:										
А	8 500	8 600	8 700	8 800	8 900	9 100	9 200	9 300	9 400	9 500
Б	6 000	6 100	6 200	6 300	6 400	6 500	6 700	6 800	7 000	7 200
В	5 000	4 900	4 800	4 700	5 100	5 110	5 200	5 300	6 000	6 100
Випуск товарної продукції факт, шт.:										
А	10 000	10 200	10 300	10 400	10 500	10 600	10 800	11 200	11 400	11 600
Б	6 000	6 100	6 200	6 300	6 400	6 500	6 700	6 800	7 000	7 200
В	5 000	4 900	4 800	4 700	5 100	5 110	5 200	5 300	6 000	6 100
Собівартість одиниці продукції за планом, тис. грн:										
А	40	42	44	46	48	49	43	45	47	41
Б	58	60	61	62	63	64	65	66	67	68
В	85	86	87	88	89	84	90	91	92	83
Собівартість одиниці продукції за фактом, тис. грн:										
А	38	40	42	44	46	47	41	43	45	39
Б	56	58	59	60	61	62	63	64	65	66
В	84	85	86	87	88	83	89	90	91	92
Ціна одиниці продукції, тис. грн										
А	45	46	47	48	49	50	43	44	42	46
Б	65	66	67	68	69	70	63	64	62	71
В	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81

Завдання 10.9. На підставі вихідних даних таблиці визначити:

- планову і фактичну, виробничу і повну собівартість виробу;
- відхилення від планових витрат за окремими статтями витрат і загалом по собівартості виробу.

Заповнити отриманими даними вільні рядки таблиці.

Аналіз планової та фактичної собівартості виробу

Статті витрат	Собівартість виробу, тис. грн		Відхилення від планової собівартості	
	план	факт	тис. грн	темп росту
1. Сировина і основні матеріали	320	300		
2. Основна заробітна плата і відрахування на соціальні заходи	80	75		
3. Паливо та енергія на технологічні цілі	22	25		
4. Втрати від браку	3	5		
5. Загальновиробничі витрати	144	135		
Виробнича собівартість				

Завдання 10.10. Трудоемкість річної виробничої програми склала 429 000 нормогодин, план підвищення ефективності виробництва передбачає зниження трудоемкості на 11 %. Планове виконання норм виробітку – 108 %. Фактична кількість робочих днів одного робітника – 235 днів. Фактичний робочий час за день – 7,8 год. Розрахуйте: 1) зниження трудоемкості в нормогодинах і планову трудоемкість виробничої програми; 2) чисельність робочих в плановому році.

Завдання 10.11. Внаслідок введення нового технологічного процесу, час на виготовлення однієї деталі скоротився з 19 хв до 4,7 хв. Розрахувати скорочення чисельності робочих, якщо відомо, що річна програма випуску деталей склала 572 000 шт. Річний фонд робочого часу одного робітника в плановому році склав 1 978 годин, коефіцієнт виконання норми – 1,43.

Завдання 10.12. У звітному році підприємство мало такі витрати в розрахунку на один пилосос, грн.

Статті затрат	Величина за варіантами			
	1	2	3	4
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	1 830	1 520	1 710	1 690
Покупні комплектуючі вироби і напівфабрикати	70	80	90	100
Енергія технологічна	100	90	110	120
Основна зарплата виробничих робітників	940	960	980	970
Додаткова зарплата виробничих робітників	310	340	360	320
Відрахування на соціальні заходи	462,5	462	463	461
Вартість мастильних і обтиральних матеріалів, емульсії для охолодження, інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за обладнанням для виробництва пилососа	264	287	296	301

1	2	3	4	5
Витрати з утримання та експлуатації транспортних засобів заводу (вантажних машин, авто- та електрокар, візків, зайнятих переміщенням матеріалів, інструментів, заготовок і виробів – пилососів)	283	296	301	321
Вартість запчастин та інших матеріалів, що витрачаються під час поточного ремонту устаткування, транспортних засобів і цінних інструментів, що використовуються для виробництва пилососа	370	390	400	450
Вартість матеріалів і дослідних зразків виробів – пилососів, витрачених на здійснення досліджень, випробувань і використання винаходів та рацпропозицій з модернізації конструкції пилососа	45	47	46	48
Оплата консалтингових послуг сторонніх організацій щодо вдосконалення конструкції пилососа	35	41	43	52
Втрати, спричинені псуванням пилососів під час зберігання їх на складах підприємства (недотримання нормальних умов консервації та зберігання)	34	36	38	28
Канцелярські, друкарські, поштово-телеграфні витрати	61	55	56	51
Оплата послуг консультативного та інформаційного характеру з виробництва пилососа	62	61	52	48
Витрати на сертифікацію, стандартизацію пилососа	21	35	36	28
Витрати на гарантійне обслуговування і ремонт пилососа	25	26	27	31
Вартість тари та матеріалів, витрачених на упаковку пилососа на складах підприємства	152	71	72	95
Витрати з доставки пилососа на станцію відправлення	154	255	261	273
Відрахування, що сплачуються збутовим організаціям відповідно до встановлених норм і договорів (комісійні збори)	71	72	74	76
Зміст персоналу, який забезпечує нормальну експлуатацію пилососа у споживача в межах встановленого гарантійного терміну	79	81	82	84
Витрати з реклами пилососа	89	104	105	114
Витрати з організації виставок пилососів	64	31	35	67

На основі наведених даних:

1. Скласти калькуляцію собівартості.
2. Визначити абсолютні величини ОВВ, інших виробничих витрат, витрат на збут.
3. Визначити виробничу і повну собівартість пилососа.
4. Визначити структуру собівартості пилососа (питома вага статей витрат у повній собівартості) у відсотках.

Завдання 10.13. Постійні витрати у складі собівартості – 510 тис. грн, змінні – 2 000 грн/од. Ціна 2 500 грн за одиницю виробу. Фактичний обсяг реалізації на 20 % більший за критичний. Якщо підприємство підвищить ціну на 10 %, то попит на продукцію впаде на 6 %. Якщо уцінить на 10 %, то попит збільшиться на 4 %. Який варіант обере керівництво підприємства, орієнтуючись на максимум прибутку?

Завдання 10.14. На підприємстві виробнича собівартість одного виробу – 350 грн. Початкові одноразові витрати матеріалів на виробництво одного виробу – 70 грн. Тривалість виробничого циклу – 2 дні. За рік має бути випущено 1 000 виробів. Визначити норматив оборотних засобів у незавершеному виробництві.

Завдання 10.15. На підставі наведених у таблиці вихідних показників розрахувати (для порівнюваних років) кошторис затрат на виробництво. Результати оформити у вигляді таблиці.

Елементи витрат	Абсолютна величина витрат у базовому році, тис. грн	Збільшення (зменшення) витрат у розрахунковому році, %
Матеріальні витрати	10 420	+3,8
Витрати на оплату праці	4 100	+12,5
Відрахування на соціальні потреби	1 780	+12,5
Амортизація основних фондів	1 600	не змінилися
Інші витрати на виробництво	900	+10,0
Зміна залишків витрат майбутніх періодів	+300	-8,3
Зміна залишків резерву майбутніх платежів	+40	-10,0
Зміна залишків незавершеного виробництва	+100	-15,0
Витрати на збут	680	+4,0

ТЕСТИ

1. *Повна собівартість кінцевої продукції підприємства за певний період:*
 - а) завжди відповідає кошторису;
 - б) завжди менша за кошторис;
 - в) завжди більша за кошторис;
 - г) менша, більша за кошторис або відповідає йому залежно від динаміки списання витрат.

2. *За періодом діяльності, витрати якого включені до собівартості, калькуляції поділяють на:*
 - а) планові і звітні;
 - б) місячні і квартальні;
 - в) повні і неповні;
 - г) цехові та загальногосподарські.

3. *Як називають калькуляцію, яку складають після закінчення звітного періоду:*
 - а) планова;
 - б) нормативна;
 - в) очікувана;
 - г) фактична?

4. *Як називають калькуляцію, яку складають до початку звітного періоду:*
 - а) планова;
 - б) нормативна;
 - в) очікувана;
 - г) фактична?

5. *До методів обліку витрат і калькулювання за об'єктами належить:*
 - а) метод обліку нормативної собівартості;
 - б) попередільний метод;
 - в) метод обліку повної собівартості;
 - г) метод обліку фактичної собівартості.

6. *Калькуляційна одиниця – це:*
 - а) місця виникнення витрат;
 - б) установлені ціни реалізації;
 - в) одиниця вимірювання окремих видів продукції, собівартість яких визначається;
 - г) немає правильної відповіді.

7. *Що належить до об'єкта калькулювання:*

- а) місця виникнення витрат;
- б) витрати, пов'язані з виробництвом;
- в) одиниця вимірювання окремих видів продукції;
- г) немає правильної відповіді.

8. *Калькулювання – це:*

- а) визначення місць виникнення витрат;
- б) визначення розміру витрат у грошовій формі за допомогою економічно обґрунтованих методів;
- в) система прийомів, що використовуються для розрахунку собівартості калькуляційної одиниці;
- г) усі відповіді правильні.

9. *Економія витрат може бути досягнута за рахунок:*

- а) зміни цін на матеріали;
- б) зростання продуктивності праці (зменшення трудомісткості);
- в) відносного зниження умовно-постійних витрат;
- г) усі відповіді правильні.

10. *Під максимально допустимою величиною абсолютних витрат матеріальних цінностей на виготовлення одиниці продукції розуміють:*

- а) собівартість продукції;
- б) калькулювання собівартості;
- в) норму витрат;
- г) нормативне господарство підприємства.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Дайте визначення понять «собівартість» та «калькулювання».
2. Назвіть фактори зниження собівартості продукції.
3. Що таке кошторис витрат, і чим він відрізняється від калькуляції собівартості продукції?
4. Назвіть види калькуляцій залежно від часу складання, складу елементів, за періодом господарської діяльності.
5. Назвіть етапи процесу калькулювання собівартості продукції.

ГЛОСАРІЙ

Абзоршнен-костинг передбачає включення до собівартості усіх витрат з подальшим розподілом накладних витрат методами, які дають змогу найбільш точно встановити величину накладних витрат, що входять до собівартості одиниці продукції.

Антисипативні проценти – процентні платежі нараховуються на початку кожного розрахункового періоду.

Антикризове управління – система прийомів і методів управління фінансами, спрямована на своєчасну діагностику і попередження фінансової кризи шляхом створення комплексу механізмів фінансового оздоровлення і попередження банкрутства підприємства.

Ануїтет (від англ. *annuity* – щорічний платіж) – тип грошових потоків, за якого впродовж певного проміжку часу (роки, місяці) *регулярно* здійснюються рівні або нерівні платежі грошових коштів. Виділяють два типи ануїтетного грошового потоку. Перший тип – платежі здійснюються задля накопичення коштів у майбутньому для фінансування майбутніх витрат. Другий тип здійснюється для погашення одноразово отриманих і використаних для інвестування коштів.

Активи – економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей, що використовуються у господарській діяльності для отримання прибутку (досягнення соціального або екологічного ефекту).

Банківські ризики – загроза втрати банком частини своїх ресурсів, недоотримання доходів або отримання додаткових витрат в результаті здійснення фінансових операцій.

Безризикова зона – зона, в якій втрати не очікуються або спостерігається перевищення прибутку.

Банкрутство – пов'язана з недостатністю активів у ліквідній формі нездатність юридичної особи-суб'єкта підприємницької діяльності задовольнити у встановлений термін висунуті йому з боку кредиторів вимоги і виконати зобов'язання перед бюджетом.

Бухгалтерська рентабельність інвестицій (ROI – від англ. *return of investment* або ARR (AROR) – від англ. *accounting rate of return*) показує співвідношення між доходом (чистим прибутком) від реалізації інвестиційного проєкту і вкладеними в цей проєкт інвестиціями. Характеризує відсоток прибутку на вкладений капітал.

Бенчмаркінг передбачає поступове поліпшення управління витратами, ґрунтуючись на досвіді й технологіях еталонних підприємств-лідерів галузі.

Бюджет – це фінансовий план, що охоплює усі сторони діяльності підприємства та дає змогу зіставити усі витрати та отримані результати на майбутній період.

Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку та контролю доходів та витрат, які отримуються від бізнесу на усіх рівнях управління, що дає змогу аналізувати фінансові показники, котрі прогнозуються та отримуються.

Внутрішня норма дохідності проєкту (IRR – від англ. internal rate of return). Величина *IRR* проєкту є межею, яка показує, що цей проєкт може здійснюватися за безліччю ставок реінвестування (дисконтування), проте для того, щоб проєкт мав позитивне значення *NPV*, найбільша з них має бути меншою за величину *IRR*. Розраховується тільки для ординарного грошового потоку.

Вертикальний (або структурний) аналіз ґрунтується на структурному розкладанні окремих показників фінансової звітності підприємства.

Горизонтальний (трендовий) аналіз ґрунтується на вивченні динаміки окремих показників у часі.

Грошовий потік проєкту (CF – від англ. cash flow) – різниця між припливами і відтоками грошових коштів проєкту. Може бути ординарним і неординарним.

Директ-костинг – собівартість промислової продукції враховується та планується тільки в частині змінних витрат, а постійні витрати не додаються в собівартість виробів, а як витрати даного періоду списуються з отриманого прибутку протягом того періоду, в якому вони були здійснені.

Дисконт – в абсолютних одиницях розраховується як різниця між майбутньою і поточною вартістю грошей. Може також виражатися у відносних (процентних) величинах. В останньому випадку називається нормою або ставкою дисконту і використовується як вимірник дохідності інвестиційних операцій.

Дисконтування (від англ. discount) – процес приведення майбутньої вартості грошових коштів до поточного моменту часу з урахуванням певної ставки відсотка r і тривалості періоду t . Операція, зворотна до нарощування (компаундування).

Диференціал фінансового важеля характеризує різницю між рівнем рентабельності активів підприємства й середньою розрахунковою ставкою відсотка за кредитами (середньозваженою вартістю позикового капіталу) або різницю між вартістю власного і позичкового капіталу.

Ефект операційного важеля виявляється в тому, що будь-яка зміна чистого доходу від реалізації завжди породжує більш сильну зміну прибутку.

Ефект фінансового важеля показує, на скільки відсотків збільшується рентабельність власного капіталу за рахунок залучення позичкових засобів в оборот підприємства.

Індекс прибутковості (PI – від англ. profitability index) показує відносну прибутковість проєкту або дисконтовану вартість грошових надходжень від проєкту з розрахунку на одиницю інвестиційних вкладень.

Касовий план підприємства – це документ, що відображає проходження грошей через касу підприємства, складений за типовою формою, щоквартально у встановлені строки передається до кредитної установи, з якою підприємство укладає договір про розрахунково-касове обслуговування.

Коефіцієнт ефективності інвестицій (E) – показник, зворотний до періоду окупності, характеризує відносну дохідність проєкту. Може виражатися в частках або у відсотках.

Критерій найменших дисконтованих витрат (min C – від англ. cost – витрати) використовується при виборі альтернативних проєктів, для яких складно спрогнозувати прибуткову частину, або вона взагалі відсутня.

Кайзен-костинг передбачає розрахунок цільової собівартості з постійним удосконаленням якості процесів на усьому підприємстві за участю робочих груп.

Капітал – це усі фінансово-економічні ресурси суб'єкта господарювання, втілені в його майно (активи) матеріального і нематеріального характеру, незалежно від джерел їхнього набуття, яке використовується для його розширеного відтворення для отримання доходу або продовженої вартості капіталу.

Кост-кіллінг передбачає швидке скорочення усіх витрат підприємства без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку.

Маржа безпеки (Marge security) – це діапазон зниження обсягу продажів, у рамках якого підприємство не має збитків, залишається рентабельним (прибутковим).

Маржинальний прибуток (Ratio contribution, margin ratio) – це різниця між валовим доходом і сумою змінних витрат.

Метод ABC передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності необхідні для виробництва цього продукту.

Мінімум зведених витрат використовується для зіставлення альтернативних інвестиційних проєктів. Порівняння проєктів здійснюється тільки за витратною їхньою частиною, без урахування доходів.

Модифікована норма внутрішньої дохідності проєкту (MIRR – від англ. modification internal rate of return) – ставка дисконту, яка зрівнює поточну вартість відтоків проєкту і термінальну вартість. MIRR використовується передусім для неординарного грошового потоку, але може застосовуватися і стосовно ординарного грошового потоку.

Операційна діяльність – основна діяльність, пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є метою створення підпри-

ємства і забезпечує найбільшу частину його доходів, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною і фінансовою діяльністю.

Операційний важель (operating leverage – OL) – частка постійних витрат у загальній їхній вартості, які несе підприємство у процесі своєї основної діяльності. Цей показник характеризує залежність підприємства від постійних витрат у собівартості продукції і є важливою характеристикою його ділового ризику.

Операційний прибуток – це прибуток від основної діяльності підприємства, тобто від виробництва і реалізації продукції, послуг, робіт.

Плече фінансового важеля характеризує обсяг позичкового капіталу, який припадає на одиницю власного капіталу підприємства, тобто характеризує силу дії фінансового левериджу.

Податковий коректор фінансового важеля свідчить про те, якою мірою проявляється ефект фінансового важеля з огляду на різний рівень оподаткування прибутку.

Простий період окупності (T_{OK}) – період, за який грошовий потік, отриманий від вкладення інвестицій, покриває суму інвестиційних вкладень.

Платіжний календар – це таблиця з розподілом за датами планового періоду надходжень, витрат і залишку грошових коштів.

Політика управління запасами – частина загальної політики управління оборотними активами підприємства, що полягає в оптимізації загального розміру і структури запасів ТМЦ: мінімізації витрат з їхнього обслуговування і забезпеченні ефективного контролю за їхнім рухом.

Платіжний календар – це оперативний документ, складений в рамках одного місяця план грошових потоків (надходження і витрати грошових коштів) по підприємству загалом або окремих його центрах відповідальності (структурних одиниць і підрозділів).

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів і їхніх еквівалентів за певний проміжок часу.

Рентабельність проєкту (BCR – від англ. benefit/cost ratio) або коефіцієнт співвідношення доходів і витрат, показує, до якого рівня можна збільшити витрати за проєктом, щоб він не перетворився на збитковий.

Ризик – імовірність виникнення збитків або недоотримання доходів, порівняно з прогнозованим варіантом, у результаті здійснення підприємницької діяльності.

Ризик упущеної вигоди – ризик настання непрямого (побічного) фінансового збитку (неодержаний прибуток) в результаті нездійснення певного заходу.

Стандарт-кост передбачає порівняння заздалегідь визначених кошторисів витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду з фактичною собівартістю.

Сила впливу фінансового важеля – відсоткова зміна чистого фінансового результату на кожну звичайну акцію, що викликана певною відсотковою зміною нетто-результату експлуатації інвестицій (прибутку до сплати відсотків і податків).

Таргет-костинг передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації (очікуваної ринкової ціни продукту або послуги).

Точка беззбитковості («мертва точка») – це обсяг продажів у натуральному або грошовому виразі («поріг рентабельності»), починаючи від якого діяльність підприємства стає рентабельною, тобто сума витрат на виробництво й реалізацію продукції дорівнює валовому доходу.

Управління прибутком – це процес підготовки та прийняття управлінських рішень щодо його формування, розподілу та використання на підприємстві.

Управлінський облік – це облік, що здійснюється на розсуд керівництва.

Факторинг – операція з рефінансування дебіторської заборгованості, за якої підприємство переуступає дебіторську заборгованість факторинговій компанії (факторинговому відділу банку) для негайного отримання основної частини платежу.

Факторний аналіз – це аналіз впливу окремих чинників (причин) на результативний показник за допомогою детермінованих чи стохастичних прийомів дослідження.

Фінансовий важіль (леверидж) полягає у потенційній можливості підприємства впливати на темпи зміни чистого фінансового результату шляхом зміни обсягів та структури власного і позичкового капіталу.

Фінансова діяльність підприємства – діяльність, яка приводить до зміни складу власного і позичкового капіталу.

Фінансовий результат виступає як узагальнюючий показник, що інтегрує у собі вплив усієї господарської діяльності підприємства.

Чиста приведена вартість (*NPV* – від англ. *net present value*) характеризує абсолютну дохідність проєкту з урахуванням чинника часу. Розраховується як сума дисконтованого грошового потоку проєкту.

LCC-аналіз передбачає визначення планових витрат за кожною стадією життєвого циклу продукту: розробка, виведення на ринок, зростання, зрілість і спад.

CVP-аналіз передбачає визначення чистого доходу від реалізації (обсягу реалізації), що за відомих величин постійних витрат підприємства і змінних витрат на одиницю продукції забезпечить беззбитковість діяльності або запланований фінансовий результат.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Артамонова Н. Управління витратами: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2018. 120 с.
2. Борисенко П. А. Управління витратами: навч.-метод. посіб. для студентів ВНЗ. Запоріжжя: Кругозір, 2015. 238 с. ISBN 978-966-2602- 96-VIII.
3. Бердар М. М. Фінанси підприємств: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: ЦУЛ, 2010. 350 с.
4. Верхоглядова Н. І. Економіка підприємства: навч. посіб. для студ. вузів. Київ: Професіонал, 2008. 382 с.
5. Власова Н. О. Економіка підприємства: навч. посіб. у структурно-логічних схемах. Харків: ХДУХТ, 2008. 279 с.
6. Гаррисон Р. Управленческий учет. Киев: Companion Group, 2009. 1 023 с.
7. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ: Центр навчальної л-ри, 2009. 255 с.
8. Грещак М. Г. та ін. Управління витратами: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2008. 258 с.
9. Давидович І. Є. Контролінг: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2008. 548 с.
10. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. для студ. вузів. Київ: Центр навчальної л-ри, 2008. 319 с.
11. Горбонос Ф. В. Економіка підприємств: підручник. Київ: Знання, 2010. 463 с.
12. Захарченко Л. А., Яцкевич І. В., Жаданова Ю. О., Захарченко К. В. Управління витратами в галузі зв'язку: навч. посіб. Одеса: ОНАЗ, 2012. 320 с.
13. Залуцький І. Р. Планування і діагностика діяльності підприємств: навч. посіб. Львів: «Новий Світ-2009», 2009. 319 с.
14. Іванюта П. В. Управління ресурсами і витратами: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: ЦУЛ, 2009. 316 с.
15. Карпенко О. В. Управлінський облік: навч. посіб. Київ: «Центр навчальної літератури», 2012. 189 с.
16. Кузьмін О. Є. Управління витратами на підприємствах: навч. посіб. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. 244 с.
17. Мацибора В. І. Економіка підприємства: навч. посіб. для студентів вищ. навч. закл. Київ: Каравела, 2008. 311 с.
18. Москаленко В. Управління витратами сільськогосподарських підприємств. Економічна модель сучасності: завдання, виклики, перспективи: у 2-х ч. Ч. 2. Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2017. 252 с.
19. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет: учеб. Москва: ЛКИ, 2010. 397 с.

20. Огітчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручн. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1 040 с.
21. Охотник С. И., Пырец Н. М. Управленческий учет: обуч. курс. Днепр: Акцент, 2012. 470 с.
22. Пеліхов Є. Ф., Іванова О. А., Сумець О. М. Економіка сучасного підприємства: навч.-метод. посіб. і практ. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Хай-Тек Прес, 2009. 343 с.
23. Планування діяльності підприємства: конспект лекцій для студ. екон. спец. всіх форм навчання. Суми: Вид-во СумДУ, 2008. 145 с.
24. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підруч. 3-тє вид. Київ: Знання, 2008. 630 с.
25. Примак Т. О. Економіка підприємства: навч. посіб. 5-те вид. Київ: Вікар, 2008. 219 с.
26. Рижикова Н. І. Управління витратами: навч. посіб. Харків: ХНТУСГ, 2016. 198 с.
27. Савко О. Я. Управління витратами: метод. вказівки для практ. та самост. занять. Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2017. 55 с.
28. Славута О. І. Конспект лекцій з дисципліни «Управління витратами». Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2015. 38 с.
29. Сулима М. О. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: УБС НБУ, 2015. 301 с.
30. Тарасенко С. І. Управління витратами: навч. посіб. Кам'янське: ДДТУ, 2018. 305 с.
31. Терещенко Л. О., Матієнко-Зубенко І. І. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2014. 187 с.
32. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Центр навчальної л-ри, 2010. 508 с.
33. Черниш С. С. Економічний аналіз: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної л-ри, 2010. 310 с.
34. Чорна М. В., Смірнова П. В., Бугріменко Р. М. Управління витратами: навч. посіб, 2017. 166 с.
35. Школьник І. О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2016. 368 с.

ДЛЯ ПОДАТОК

Навчальне видання

Ахновська Інна Олександрівна
Болгов Владислав Євгенович

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Навчальний посібник

Електронне видання

Редактор
Технічний редактор

А. О. Цяпало
Т. О. Важеніна-Гопрак

Підписано до друку 20.10.2020
Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Друк – цифровий. Умовн. друк. арк. 9,06
Зам. 58

Донецький національний університет імені Василя Стуса,
21021, м. Вінниця, вул. 600-річчя, 21
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру
серія ДК № 5945 від 15.01.2018 р.