

**Київський національний торговельно-економічний  
університет**

# **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

*Підручник*

*За загальною редакцією О. В. Фоміної, доктора економічних наук, професора*

**Київ 2021**

**Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ  
заборонено**

УДК 657.012.32

У 66

Автори: О. В. Фоміна, д-р екон. наук, проф. (вступ, розд. 1–2);  
О. А. Мошковська, д-р екон. наук, проф. (розд. 4);  
О. О. Августова, канд. екон. наук, доц. (розд. 9);  
Д. В. Головіна, канд. екон. наук, доц. (розд. 5, 6);  
О. М. Ромашко, канд. екон. наук, доц. (розд. 3);  
І. К. Шушакова, канд. екон. наук (розд. 7–8)

*За загальною редакцією О. В. Фоміної, доктора економічних наук, професора*

Рецензенти: П. О. Куцик, д-р екон. наук, проф., професор кафедри бухгалтерського обліку, ректор Львівського торговельно-економічного університету;  
С. Ф. Легенчук, д-р екон. наук, проф., академік Академії економічних наук України, професор кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка»;  
С. Я. Король, д-р екон. наук, доц., професор кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету

*Рекомендовано до друку вченою радою Київського національного торговельно-економічного університету  
(протокол № 3 від 29.10.2020)*

**Управлінський облік** : підручник / О. В. Фоміна,  
у 66 О. А. Мошковська, О. О. Августова [та ін.] ; за заг. ред.  
О. В. Фоміної. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. –  
228 с.

ISBN 978-966-918-014-8

DOI: <http://doi.org/10.31617/p.knute.2021-99>

Підручник «Управлінський облік» розроблено для формування у студентів теоретичних знань та практичних навичок з методики та організації управлінського обліку. Структура підручника передбачає теоретичний матеріал, тестові та індивідуальні завдання, контрольні питання за кожною з тем. До типових ситуаційних завдань подано рішення.

Підручник призначено для викладачів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти та фахівців у сфері управлінського обліку.

**УДК 657.012.32**

ISBN 978-966-918-014-8

- © Фоміна О. В., Мошковська О. А., Августова О. О., Головіна Д. В., Ромашко О. М., Шушакова І. К., 2021
- © Київський національний торговельно-економічний університет, 2021

---

---

# ЗМІСТ

---

---

<b>ВСТУП</b> .....	6
<b>ТЕМА 1. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ</b> .....	7
1.1. Питання до розгляду .....	7
1.2. Ключові терміни.....	7
1.3. Теоретичний матеріал.....	7
1.4. Тести.....	13
1.5. Практичні завдання.....	16
Контрольні питання .....	18
<b>ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....	19
2.1. Питання до розгляду .....	19
2.2. Ключові терміни.....	19
2.3. Теоретичний матеріал.....	19
2.4. Тести.....	26
2.5. Практичні завдання.....	29
Контрольні питання .....	32
<b>ТЕМА 3. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПОВЕДІНКА ЗАТРАТ І ДОХОДІВ</b> .....	33
3.1. Питання до розгляду .....	33
3.2. Ключові терміни.....	33
3.3. Теоретичний матеріал.....	33
3.4. Тести.....	46
3.5. Практичні завдання.....	49
Контрольні питання .....	53

**ТЕМА 4. СИСТЕМИ І МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ**

<b>ЗАТРАТ</b> .....	54
4.1. Питання до розгляду .....	54
4.2. Ключові терміни.....	55
4.3. Теоретичний матеріал.....	55
4.4. Тести.....	70
4.5. Практичні завдання.....	73
Контрольні питання .....	80

**ТЕМА 5. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ**

<b>БЕЗЗБИТКОВОСТІ</b> .....	81
5.1. Питання до розгляду .....	81
5.2. Ключові терміни.....	81
5.3. Теоретичний матеріал.....	82
5.4. Тести.....	107
5.5. Практичні завдання.....	109
Контрольні питання .....	113

**ТЕМА 6. РЕЛЕВАНТНІСТЬ ІНФОРМАЦІЇ**

<b>ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ</b> .....	114
6.1. Питання до розгляду .....	114
6.2. Ключові терміни.....	115
6.3. Теоретичний матеріал.....	115
6.4. Тести.....	139
6.5. Практичні завдання.....	142
Контрольні питання .....	146

**ТЕМА 7. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ**

<b>ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ</b> .....	147
7.1. Питання до розгляду .....	147
7.2. Ключові терміни.....	147
7.3. Теоретичний матеріал.....	147
7.4. Тести.....	160
7.5. Практичні завдання.....	162
Контрольні питання .....	165

<b>ТЕМА 8. БЮДЖЕТУВАННЯ ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ, ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА .....</b>	<b>166</b>
8.1. Питання до розгляду .....	166
8.2. Ключові терміни.....	166
8.3. Теоретичний матеріал.....	167
8.4. Тести.....	182
8.5. Практичні завдання.....	185
Контрольні питання .....	195
<b>ТЕМА 9. УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ.....</b>	<b>196</b>
9.1. Питання до розгляду .....	196
9.2. Ключові терміни.....	196
9.3. Теоретичний матеріал.....	197
9.4. Тести.....	200
9.5. Практичні завдання.....	203
Контрольні питання .....	207
<b>ГЛОСАРІЙ.....</b>	<b>208</b>
<b>СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>225</b>

---

---

## ВСТУП

---

---

Підручник з дисципліни «Управлінський облік» розроблено для формування у студентів теоретичних знань та практичних навичок з організації та методики управлінського обліку з урахуванням зарубіжного досвіду, що і є метою вивчення цієї дисципліни.

Структура підручника передбачає: вступ, 9 розділів, глосарій та список рекомендованих джерел. Кожний розділ включає в себе, крім теоретичного матеріалу, тестові, індивідуальні та ситуаційні завдання, контрольні питання. До типових ситуаційних завдань подано рішення. Це дасть змогу користувачам самостійно опановувати окремі методики і контролювати рівень самопідготовки.

Підручник надає належний рівень засвоєння теоретичних знань з дисципліни «Управлінський облік» та створює передумови для набуття студентами таких навичок та компетентностей: оволодіння принципами і методами управлінського обліку, формування уявлення щодо місця і ролі його в управлінні діяльністю підприємств; набуття навичок щодо застосування методів і прийомів у процесі обліку затрат і калькулювання з метою їх оптимізації; оволодіння знаннями щодо використання облікових даних для ефективнішого бюджетування діяльності підприємств; набуття навичок у розробці облікових моделей з метою інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень менеджерами різних рівнів управління; формування знань з обліку за центрами відповідальності та уміння оцінити їх діяльність; набуття навичок формування управлінської звітності з метою прийняття ефективних рішень в різних бізнес-процесах.

Підручник призначено для студентів економічних спеціальностей, після оволодіння знаннями з дисциплін: «Економічна теорія», «Фінанси, гроші та кредит», «Аналіз господарської діяльності», «Економіка фінансів підприємства» та низки інших базових дисциплін професійної підготовки студентів, а також фахових: «Бухгалтерський облік», «Облік за видами економічної діяльності», «Фінансовий облік» тощо.

---

# ТЕМА 1

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ

---

### **1.1. Питання до розгляду**

1. Роль управлінського обліку в системі сучасного менеджменту.
2. Еволюція управлінського обліку та етапи його розвитку.
3. Предмет, метод та об'єкти управлінського обліку.
4. Характерні відмінності фінансового та управлінського обліку.

### **1.2. Ключові терміни**

Функції управління, рівні управління, система підготовки інформації, сутність управлінського обліку, його предмет та метод, принципи та функції управлінського обліку.

### **1.3. Теоретичний матеріал**

Управління підприємством варто розглядати як процес координації та регулювання його діяльності для досягнення поставлених цілей. Саме тому виникає необхідність в сучасній системі інформаційного забезпечення менеджменту, яка інтегрує новітні методи обліку, аналізу, планування і контролю та забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень. Такою системою є управлінський облік, що виступає не просто як облікова система, а як ключове ядро всієї системи управління підприємством загалом.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку **управлінський облік** – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінським персоналом для планування, оцінки та контролю роботи організації, для впевненого використання звітності по ресурсах.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **внутрішньогосподарський (управлінський) облік** – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

**Основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:**

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
- посилення керованості підприємства;
- розробки перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- зменшення небезпеки помилок та збільшення можливостей системної організації реалізації завдань, що стоять перед кожним підприємством.

Зміст та завдання управлінського обліку визначається цілями управління кожного підприємства, вони можуть бути змінені за рішенням адміністрації залежно від інтересів і цілей, поставлених перед керівниками внутрішніх підрозділів.

**Еволюція розвитку управлінського обліку включає в себе такі етапи:**

1. *ЕТАП (до поч. ХХ ст.)* – «котловий метод» для визначення фактичної собівартості обсягу виготовленої продукції;
2. *ЕТАП (поч. ХХ ст. – сер. 50-х рр. ХХ ст.)* – виробничий облік, який був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису та складанням фінансової звітності;
3. *ЕТАП (сер. 50-х рр. ХХ ст. – кін. ХХ ст.)* – класичний управлінський облік. Відбувається методологічне та організаційне відокремлення управлінського обліку від фінансового,

зважаючи на специфічність його функцій і завдань. Набувають широкого застосування методи: «стандарт-кост», «директ-костинг», маржинальний аналіз, облік і контроль витрат за центрами відповідальності, бюджетування;

4. *ЕТАП (кін. ХХ ст. – наші дні)* – управлінський облік стратегічного спрямування. Синхронізації з міжнародним досвідом науково-теоретичних уявлень і практичного використання системи управлінського обліку. Поглиблене вивчення управлінського обліку, адаптація до застосування в різних галузях діяльності.

**Основна мета управлінського обліку** – надання корисної інформації з метою консультування керівництва з питань планування, контролю (через бюджетування, нормативні витрати, аналіз відхилень), прийняття рішень (на основі оцінки альтернатив).

**Предметом управлінського обліку** є «поведінка» підприємства, тобто механізм ефективного управління підприємством.

Для успішної реалізації мети управлінського обліку необхідно володіти його **методами**.

1. *Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта* (спостереження, порівняння, аналіз, синтез).

Метод спостереження, наприклад, передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та доходів, для отримання яких вони були понесені тощо.

Порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей в розвитку об'єкта, за яким здійснюється спостереження. Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення, а на основі отриманої інформації узагальнення – синтез отриманих даних.

2. *Загальнонаукові методи бухгалтерського обліку*. Їх використання обумовлене взаємозв'язком фінансового та управлінського обліку. До них належать:

- способи первинного спостереження – документація та інвентаризація;

- способи вартісного вимірювання – оцінка і калькулювання;
- способи групування та реєстрації – система рахунків та подвійний запис;
- способи узагальнення – підготовка звітності.

3. *Специфічні методи* (калькулювання затрат життєвого циклу продукту; цільова калькуляція собівартості; функціональний аналіз; калькулювання затрат за системою «кайдзен»; ABC-метод; ланцюг цінності; метод «ЛІТ»).

Розглянемо **основні об'єкти управлінського обліку:**

1. *Планування – є:*

- важливим об'єктом управлінського обліку, що спрямоване в майбутнє;
- інформаційною системою для прогнозування майбутньої діяльності підприємства.

2. *Собівартість продукції* – важливий об'єкт управлінського обліку та якісний показник, що характеризує ефективність діяльності підприємства.

3. *Внутрішня звітність* забезпечує зворотні зв'язки об'єкта та суб'єкта управління, чим впливає на результат діяльності підприємства.

4. *Дослідження поведінки затрат і доходів* дозволяє виявляти основні тенденції діяльності підприємства, що забезпечує оперативне управління для досягнення тактичних цілей та керованості підприємств для реалізації стратегії.

5. *Трансфертні ціни* – це внутрішні ціни, за якими один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділу продукцію або послуги.

Управлінський облік надає інформацію тільки **внутрішнім користувачам** (директори, акціонери, керівники різних рівнів управління, менеджери), які входять до складу управлінської ланки підприємства.

**До основних функцій управлінського обліку належать:**

➤ *Інформаційна* – забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, що необхідна для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень;

➤ *Контрольна* – контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, та підприємства загалом;

➤ *Прогнозна* – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;

➤ *Аналітична* – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих на основі використання економіко-математичних методів та моделювання;

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

Оскільки важливим моментом якісного функціонування системи управлінського обліку має бути методична єдність управління витратами загалом і самої системи зокрема, то **принципами управлінського обліку** є такі: системність, комплексність та релевантність, принцип «різна собівартість для різних цілей», методологічний плюралізм, єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління; проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів), стратегічна орієнтація, принцип ефективності облікової системи, конфіденційність, відповідальність, орієнтація на безперервне вдосконалення.

Дотримання цих принципів дозволить створити якісну інформаційну основу для утримання підприємством стійких позицій, збільшення його вартості на ринку.

Отже, визначимо основні відмінності фінансового та управлінського обліку, здійснивши порівняння їх характеристик за окремими ознаками (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

**Порівняльна характеристика фінансового  
та управлінського обліку**

Ознаки	Фінансовий облік	Управлінський облік
Користувачі інформації	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні
Регламентация	Обов'язкове ведення	Ведення відповідно до запитів адміністрації
Масштаби інформації	Підприємство загалом	Відділи, групи, інші структурні підрозділи, тобто центри відповідальності
Мета	Складання та подання звітності зовнішнім користувачам	Забезпечення інформацією внутрішніх користувачів: менеджерів всіх рівнів
Вимірники	Грошовий	Грошовий, натуральний, трудовий
Часовий аспект	Минуле та сучасне	Сучасне та майбутнє
Характер інформації	Достатньо спеціалізований (необхідно вміти «читати» фінансову звітність)	Для використання не лише бухгалтерами
Вид інформації	Фінансова, кількісна	Фінансова та нефінансова, кількісна та якісна
Критерії інформації	Об'єктивність, незначні відхилення у відображенні у зовнішній звітності	Релевантність, доцільність, наявність наближених оцінок

*Джерело: систематизовано автором*

**1.4. Тести**

*1. Варіативність як одна із вимог до управлінської інформації передбачає, що:*

- а) звітні форми мають бути максимально спрощені, але до меж, які дозволятимуть контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові;
- б) інформація повинна забезпечувати можливість вибору варіанта управлінського рішення з кількох взаємовиключних альтернатив;
- в) інформація має бути достатньо повною, але водночас такою, що відповідає тільки запиту менеджера на конкретне завдання;
- г) інформація повинна опереджувати будь-які управлінські рішення.

*2. Головними користувачами продукту управлінського обліку є:*

- а) акціонери, банки, контрагенти підприємства;
- б) менеджери різних рівнів підприємства та контрагенти підприємства;
- в) внутрішні та зовнішні користувачі облікової інформації;
- г) менеджери різних рівнів підприємства.

*3. Яке з наведених нижче тверджень є правильним?*

- а) управлінський облік є підсистемою бухгалтерського обліку;
- б) система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку;
- в) управлінський облік є підсистемою фінансового обліку;
- г) система управлінського обліку включає в себе елементи бухгалтерського обліку та планування.

4. Функціями управління є такі:

- а) інформаційна, аналітична, контрольна, оціночна;
- б) планування, організація, мотивація, контроль, регулювання;
- в) зворотній зв'язок, аналітична, контрольна, оціночна;
- г) планування, мотивація, контроль, оцінка.

5. Мета управлінського обліку:

- а) своєчасний і достовірний облік витрат і фінансових результатів підприємства та прийняття управлінського рішення;
- б) підготовка інформації для прийняття рішень, спрямованих на мінімізацію витрат, максимізацію доходів для отримання максимально можливого рівня рентабельності за рівнями управління;
- в) узагальнення витрат на виробництво та їх аналіз;
- г) контроль за формуванням витрат з метою підвищення ефективності виробництва.

6. Користувачами інформації, створеної в системі управлінського обліку, є:

- а) податкові органи;
- б) фінансові та кредитні установи;
- в) керівники суб'єктів господарювання усіх рівнів управління;
- г) органи виконавчої влади

7. Предметом управлінського обліку є:

- а) витрати, доходи і фінансові результати за сегментами діяльності, центрами відповідальності, що знаходяться у динамічному русі;

- б) результати фінансово-господарської діяльності підприємства;
- в) кошти підприємства і джерела їх утворення;
- г) контроль за формуванням прибутку підприємства.

8. *Стандарти ведення управлінського обліку визначаються:*

- а) Міністерством стандартизації;
- б) Державною фіскальною службою України;
- в) адміністрацією підприємства;
- г) головним бухгалтером.

9. *В системі управлінського обліку генерують інформацію:*

- а) кількісною та якісною, фінансового та не фінансового характеру; що має конфіденційний характер;
- б) фінансового та не фінансового характеру; що має конфіденційний характер;
- в) відкритою та публічною; кількісною та якісною;
- г) не є комерційною таємницею, оскільки має адресний характер.

10. *Управлінський облік ґрунтується на аналізі:*

- а) минулих подій;
- б) випадкових подій;
- в) динамічних подій минулого та майбутнього;
- г) майбутніх подій.

**1.5. Практичні завдання**

**Індивідуальні завдання**

1. Скласти конспект-схему літературних джерел (вітчизняних і зарубіжних) щодо ролі та значення управлінського обліку в системі менеджменту.
2. Обрати підприємство для дослідження (студент обирає самостійно). Змодельювати взаємозв'язок та відмінності управлінського обліку від фінансового на досліджуваному підприємстві.

**Задача 1**

На підставі наведених в табл. 1.2 даних порівняти основні характеристики фінансового та управлінського обліку. Сформулювати висновок щодо ролі управлінського обліку в системі управління підприємством.

Таблиця 1.2

**Характеристика фінансового та управлінського обліку**

Основні характеристики	Фінансовий облік	Управлінський облік
1. Мета обліку		
2. Користувачі інформації		
3. Обов'язковість ведення		
4. Точність інформації		
5. Об'єкт обліку		
7. Періодичність складання звітності		
8. Ступінь відповідальності		

## Тема 1. Управлінський облік в системі менеджменту

### Задача 2

На підставі наведених у табл. 1.3 тверджень визначити правильну відповідь.

Таблиця 1.3

### Твердження

Зміст твердження	Так	Ні
1. Головним у терміні «Управлінський облік» є слово облік		
2. Основні користувачі інформації управлінського обліку – менеджери		
3. Дані управлінського обліку є комерційною таємницею		
4. Управлінський облік регламентується відповідними нормативними документами		
5. Ведення управлінського обліку є обов'язковим на підприємстві		
7. У фінансовому та управлінському обліку використовуються одні і ті самі методи обробки інформації		

### Задача 3

На підставі наведених даних у табл. 1.4 згрупувати користувачів облікової інформації.

Таблиця 1.4

### Користувачі облікової інформації

Користувачі	Внутрішні	Зовнішні
Покупці		
Постачальники		
Інвестори		
Керівники підприємства		
Робітники цеху		
Керівники відділу закупок підприємства		

Закінчення табл. 1.4

Користувачі	Внутрішні	Зовнішні
Керівники виробничого відділу		
Представники банківської установи		
Інспектори державної податкової адміністрації		
Керівники фінансового відділу підприємства		

**Задача 4**

Вибрати з переліку та доповнити власними пропозиціями джерела інформації, з якими працює бухгалтер-аналітик: бюджет реалізації, бюджет виробництва, звіт відділу маркетингу про попит на товари у регіоні, виробничий звіт, аналітичні таблиці про показники рентабельності, аналітичні таблиці про товарообіг, екологічний звіт, товарно-транспортні накладні, калькуляційні картки.

**? Контрольні питання**

1. Актуальність впровадження системи управлінського обліку на підприємствах України.
2. Визначте роль управлінського обліку в системі сучасного менеджменту.
3. Які етапи еволюції управлінського обліку Вам відомі?
4. Розвиток управлінського обліку в Україні.
5. Предмет і метод управлінського обліку.
6. Завдання управлінського обліку.
7. Функції управлінського обліку.
8. Об'єкти управлінського обліку.
9. Користувачі інформації.
10. Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

---

## ТЕМА 2

# ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

---

### **2.1. Питання до розгляду**

1. *Раціональна організація управлінського обліку: завдання та варіанти впровадження.*
2. *Принципи організації управлінського обліку.*
3. *Управлінський облік в системі рахунків.*
4. *Професійні організації та етичні норми фахівців з управлінського обліку.*
5. *Ключові сфери знань для фахівців з управлінського обліку.*

### **2.2. Ключові терміни**

*Організація управлінського обліку, автономна, інтегрована, переплетена системи обліку, глобальні принципи управлінського обліку, тимчасова творча група, централізований та децентралізований підхід до організації управлінського обліку, Американський інститут управлінських бухгалтерів (ІМА), Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (СІМА), Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ).*

### **2.3. Теоретичний матеріал**

*Як було визначено в попередньому розділі, для прийняття ефективних управлінських рішень керівництву необхідна своєчасна, точна та деталізована інформація про витрати, склад собівартості,*

рентабельність та прогностні показники з метою управління ними. Таку інформацію можна отримати лише за належної організації управлінського обліку.

Під **організацією управлінського обліку** розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням ресурсів та інформаційного забезпечення користувачів інформацією, яку продукує система управлінського обліку.

Виділяють два аспекти організації управлінського обліку: структура управлінського обліку та процес організації управлінського обліку (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Складові організації системи управлінського обліку

Джерело: систематизовано автором

Для всіх підприємств неможливо визначити єдиний порядок організації управлінського обліку. Тому можна зупинитися тільки на загальних принципах його організації. Основними з них є такі:

- задоволення потреб користувачів різних рівнів управління;
- обґрунтованість щодо кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «обсяг діяльності–витрати–прибуток»;
- узагальнення інформації за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат;
- контроль діяльності кожного центру відповідальності з використанням системи бюджетів.

Також доцільно звернути увагу на **глобальні принципи управлінського обліку**, що були розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA): *комунікація породжує інформацію, що має вплив, інформація є актуальною, вплив на вартість аналізується, розумне керування вибудовує довіру*.

Беручи до уваги особливості діяльності підприємства, ступінь децентралізації, потреби управління можливі такі **варіанти організації управлінського обліку**:

- ❖ створення колективу в межах існуючого відділу (служби);
- ❖ створення тимчасової творчої групи, сформованої з провідних спеціалістів у різних сферах діяльності;
- ❖ створення окремого структурного підрозділу.

**Етапи організації управлінського обліку:**

1. *Підготовчий*: дослідження організаційної та виробничої структури підприємства; дослідження технології виробництва тощо.

2. *Методологічний*: розроблення класифікації витрат відповідно до потреб управління підприємства; визначення об'єктів витрат тощо.

3. *Технічний*: розроблення форм бюджетів; розроблення форм внутрішньої звітності та аналізу.

4. *Організаційний*: затвердження наказу про організацію управлінського обліку; розроблення внутрішніх положень з організації управлінського обліку тощо.

Існують основні методологічні підходи організації до типів систем управлінського обліку: *взаємодія системи бухгалтерських рахунків, формування інформації для управління на основі синтезу методів, тип системи управлінського обліку, форма організації обліково-аналітичної системи* (табл. 2.1).

***Професійні організації та етичні норми фахівців з управлінського обліку.***

❖ *Американський інститут управлінських бухгалтерів (ІМА)*. З 1972 р. ІМА розпочав програму підготовки сертифікованих управлінських бухгалтерів СМА (щороку по 11000 претендентів). Сертифікат не є обов'язковим, але компанії заохочують у таких програмах рівнем зарплати. ІМА здійснює також дослідницьку діяльність.

❖ *Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)* – це всесвітня організація бухгалтерської професії, заснована у 1977 р. Вона має завдання служити суспільним інтересам, сприяючи розробці, прийняттю та впровадженню високоякісних міжнародних стандартів та настанов; сприяючи розвитку сильних професійних бухгалтерських організацій та бухгалтерських фірм, а також високоякісній практиці професійних бухгалтерів.

❖ *Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (Велика Британія) – СІМА* (з 1919 р.).

❖ *Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України.*

Фахівці-практики з управлінського обліку та фінансового менеджменту несуть відповідальність перед суспільством, своєю професією, організацією, на яку вони працюють, та перед собою за дотримання найвищих норм етичної поведінки.

Таблиця 2.1

### Характеристика методологічних підходів до організації управлінського обліку

Методологічні підходи до організації управлінського обліку	Характеристика підходів до організації управлінського обліку	Варіанти організації управлінського обліку	Тип системи управління обліку
1. Моністичний	Передбачає використання у фінансовому та управлінському обліку єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку	Повна інтеграція фінансового та управлінського обліку	Взаємодія систем бухгалтерських рахунків
2. Дуалістичний	Базується на двоколій системі обліку, в якій кожен вид обліку має самостійний план рахунків або в загальному плані рахунків виділяються відокремлені рахунки для управлінського обліку, а всі інші використовуються у фінансовому обліку	Автономна (локальна) система управлінського обліку в окремому плані рахунків	

Продовження табл. 2.1

Методологічні підходи до організації управлінського обліку	Характеристика підходів до організації управлінського обліку	Варіанти організації управлінського обліку	Тип системи управлінського обліку
3. Системний		3.1. Автономна (локальна) система	а) Без використання системи бухгалтерських рахунків; б) ведення управлінського обліку в окремому плані рахунків
		3.2. Інтегрована система	а) виділення управлінського обліку окремим блоком у межах фінансового обліку; б) повна інтеграція фінансового та управлінського обліку
4. Позасистемний	До сфери управлінського обліку включено лише окремі об'єкти управління відповідно до інформаційних запитів користувачів	4.1. Автономна (локальна) система	а) Без використання системи бухгалтерських рахунків; б) ведення управлінського обліку в окремому плані рахунків

Формування інформації для управління на основі синтезу методів

Закінчення табл. 2.1

Методологічні підходи до організації управлінського обліку	Характеристика підходів до організації управлінського обліку	Варіанти організації управлінського обліку	Тип системи управлінського обліку
5. Централізований	Організація управлінського обліку регламентується і контролюється єдиною обліково-аналітичною службою на чолі з відповідальною особою за його впровадження (ведення)	Інтегрована або автономна система	Форма організації обліково-аналітичної системи
6. Децентралізований	Ведення управлінського обліку і формування управлінської звітності здійснюють працівники різних відділів (фінансового, планово-економічного, аналітичного)	Автономна (локальна) система	

Джерело: складено автором

**Ключові сфери знань для фахівців з управлінського обліку:**

➤ *знати* сучасну методологію управлінського обліку, тактичні та стратегічні цілі підприємства, організаційну структуру виробництва, технологічні особливості виробництва, цілі та завдання управління витратами, основи фінансового обліку, інформаційних технологій, кадрової політики, моделювання процесів;

➤ *володіти* методикою раціонального групування та аналізу витрат, доходів, фінансових розрахунків, функціонально-вартісного аналізу;

➤ *вміти* оцінювати у грошовому вимірі ідеї менеджерів, конкурентоздатність нового проєкту (виробу тощо), кінцеві результати (попередньо), оцінювати витрати на всіх стадіях життєвого циклу проєкту (виробу тощо); планувати і вишукувати внутрішні резерви економії витрат і зростання прибутковості; читати креслення, рисунки, схеми, підготовлені конструкторами; швидко відбирати релевантну інформацію, відхиляти збиткові проєкти та пропозиції, опиратися на допомогу інших професіоналів фірми, бути лідером у міждисциплінарних командах;

➤ *мати бажання* співпрацювати з інженерами, технологами, керівниками відділу маркетингу, майстрами та іншими співробітниками, бути обізнаними у ІТ-технологіях.

**2.4. Тести**

1. Розрізняють такі системи управлінського обліку:

- а) автономна та двокругова;
- б) інтегрована та моністична;
- в) незалежна та автономна;
- г) автономна та інтегрована.

## Тема 2. Організація управлінського обліку

---

2. Застосовуючи автономну систему управлінського обліку:
- а) стратегічний облік ведуть окремо від управлінського;
  - б) фінансовий облік ведуть окремо від управлінського;
  - в) фінансовий облік ведуть об'єднано із управлінським;
  - г) ведеться лише управлінський облік.
3. Застосовуючи інтегровану систему управлінського обліку:
- а) бухгалтерський облік ведуть окремо від управлінського;
  - б) фінансовий облік ведуть окремо від управлінського;
  - в) в управлінському обліку інформацію подають в інтегрованій формі;
  - г) фінансовий облік ведуть об'єднано із управлінським.
4. За видами управлінських рішень, для яких формується інформація, управлінський облік поділяють на:
- а) стратегічний та тактичний управлінський облік;
  - б) поточний та тактичний управлінський облік;
  - в) стратегічний, поточний та оперативний управлінський облік;
  - г) стратегічний, тактичний та поточний управлінський облік.
5. За широтою охоплення інформації управлінський облік поділяють на:
- а) систематичний, проблемний;
  - б) стратегічний, поточний;
  - в) систематичний, стратегічний;
  - г) облік за процесами та замовленнями.
6. Об'єктами планування, обліку та аналізу витрат у системі управлінського обліку є:
- а) фактичні та нормативні витрати;
  - б) витрати за процесами (переділами), замовленнями, за сегментами діяльності та центрами відповідальності;
  - в) повні та змінні витрати;
  - г) прямі та непрямі витрати.

7. На організацію управлінського обліку на підприємстві впливають такі чинники:

- а) технологічні та обліково-організаційні чинники, стратегічні цілі підприємства;
- б) політичні, загальноорганізаційні, технологічні чинники;
- в) загальноорганізаційні та технологічні чинники;
- г) загальноорганізаційні, обліково-організаційні та технічні чинники.

8. Автономна система обліку передбачає:

- а) виділення трьох автономних систем рахунків обліку;
- б) автономне ведення обліку витрат підприємства;
- в) використання рахунків управлінського і фінансового обліку, які кореспондують між собою;
- г) виділення двох автономних систем рахунків фінансового і управлінського обліку.

9. Інтегрована система обліку запасів і витрат ґрунтується на:

- а) веденні рахунків фінансового та управлінського обліку;
- б) періодичному обліку запасів та періодичній інвентаризації залишків запасів;
- в) кодуванні синтетичних рахунків бухгалтерського обліку;
- г) використанні спеціальних синтетичних рахунків управлінського обліку витрат.

10. Переплетена система обліку запасів і витрат ґрунтується на:

- а) періодичному обліку запасів;
- б) періодичній інвентаризації залишків запасів;
- в) веденні рахунків фінансового і управлінського обліку, взаємозв'язок між якими досягається через спеціальні контрольні рахунки;
- г) використанні спеціальних синтетичних рахунків управлінського обліку витрат.

## 2.5. Практичні завдання

### Індивідуальні завдання

1. Змодельювати організаційну систему управлінського обліку на прикладі досліджуваного підприємства.
2. Розробити для обраного підприємства робочий план рахунків з аналітикою 4-го порядку, на прикладі не менше 3-х рахунків для цілей управління.
3. Змодельювати проект «Наказу про політику управлінського обліку» на прикладі досліджуваного підприємства.

#### Задача 1

За наведеними даними **необхідно** визначити собівартість товарів, проданих універсамом «Гранд», за квітень.

В універсамі застосовують загальну систему обліку витрат. Протягом квітня універсамом було придбано товарів на суму 530 тис. грн. Інвентаризацією встановлено, що залишки товарів в універсамі на початок і кінець квітня становили 230 тис. грн та 180 тис. грн, відповідно.

#### Задача 2

На підставі балансу корпорації «Гарант» на 01.01.20xx (табл. 2.2), залишків по рахунках (табл. 2.3) та журналу реєстрації господарських операцій за грудень (табл. 2.4) **необхідно** відобразити господарські операції в системі інтегрованого управлінського обліку.

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Таблиця 2.2

### Баланс корпорації «Гарант» на 01.01.20xx

Актив	Сума, грн	Пасив	Сума, грн
Основні засоби	250 000	Зареєстрований капітал	300 000
Грошові кошти	20 000	Зобов'язання по облігаціям	60 000
Запаси	90 000		
<b>Усього</b>	<b>360 000</b>	<b>Усього</b>	<b>360 000</b>

Таблиця 2.3

### Розшифровка залишків запасів

Статті запасів	На 01.01.20xx
Залишки сировини та матеріалів	69 000
Незавершене виробництво	90 000
Готова продукція	12 000
<b>Усього</b>	<b>90 000</b>

Таблиця 2.4

### Журнал реєстрації господарських операцій за грудень

Зміст господарської операції	Сума, грн
1. Закуплено сировину в кредит	350 000
2. Використано сировини для виробництва	400 000
3. Нараховано зарплату	150 000
У т.ч. працівникам основного виробництва	105 000
Іншому виробничому персоналу	20 000
Керівникам корпорації	25 000
4. Нараховано амортизацію	24 000
Обладнання та приміщення виробничого призначення	13 500
Обладнання та приміщення офісу	10 500
5. Понесені витрати:	18 500
по ремонту обладнання	4000
% по облігаціям	1500
по рекламі	5500
по транспортуванню	7500
6. Дохід від реалізації	1 500 500

**Задача 3**

Операційний прибуток за даними управлінського обліку ТОВ «Бриз» за звітний період склав 58446 грн (прибуток від реалізації продукції та надання послуг). Крім того, на рахунках фінансової бухгалтерії відображено одержані фінансові доходи від операцій з цінними паперами – 5400 грн, дивіденди та відсотки від інвестицій – 7600 грн, збитки від списання основних засобів – 5000 грн.

Відомо, що у системі управлінського обліку запаси оцінювали за методом середньозваженої собівартості, а у системі фінансового – за методом ФІФО, що зумовило різну оцінку запасів на початок і кінець року (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Вихідні дані ТОВ «Бриз»**

Показник	Управлінський облік	Фінансовий облік	Відхилення (+, -)
Залишки матеріалів:			
на початок року	13 850	14 340	+490
на кінець року	10 000	9 500	-500
Залишки продукції:			
на початок року	25 000	24 700	-300
на кінець року	22 000	21 400	-600

**Необхідно** визначити суму операційного прибутку за даними фінансового обліку, враховуючи відхилення в оцінці запасів.

**Задача 4**

ТОВ «Антей» у звітному році мало такі залишки на рахунках запасів (табл. 2.6). Протягом року було здійснено такі витрати:

- купівля матеріалів – 450 000 грн;
- пряма оплата праці – 220 000 грн;
- загальновиробничі – 140 000 грн;
- адміністративні – 80 900 грн;
- витрати на збут – 15 000 грн.

Дохід від реалізації всієї виробленої продукції становив 1 500 000 грн.

Таблиця 2.6

**Розшифровка залишків запасів ТОВ «Антей»**

Статті запасів	На початок року	На кінець року
Залишки сировини та матеріалів	4 500	5 500
Незавершене виробництво	8 600	7 000
Готова продукція	4 000	7 500

**Необхідно** визначити:

- 1) вартість витрачених на виробництво матеріалів;
- 2) загальну суму виробничих витрат звітного року;
- 3) собівартість виготовленої продукції;
- 4) собівартість реалізованої продукції;
- 5) операційний і чистий прибуток (за діючою ставкою оподаткування прибутку).

**? Контрольні питання**

1. Завдання раціональної організації управлінського обліку.
2. Варіанти організації управлінського обліку на підприємствах України.
3. Переваги та недоліки різних варіантів організації управлінського обліку.
4. Принципи організації управлінського обліку.
5. Глобальні принципи управлінського обліку.
6. Управлінський облік в системі рахунків.
7. Взаємозв'язок рахунків у переплетеній системі обліку.
8. Професійні організації та етичні норми фахівців з управлінського обліку.
9. Ключові сфери знань для фахівців з управлінського обліку.

---

## ТЕМА 3

# КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПОВЕДІНКА ЗАТРАТ І ДОХОДІВ

---

### 3.1. Питання до розгляду

1. *Ознаки та принципи класифікації затрат.*
2. *Класифікація затрат в системі управлінського обліку.*
3. *Поведінка та функція затрат, їх фактори.*
4. *Моделі поведінки затрат та методи їх розподілу.*
5. *Класифікація доходів для цілей управлінського обліку.*
6. *Вплив на побудову моделі класифікації доходів бізнес-середовища та бізнес-процесів підприємства.*
7. *Можливості використання класифікації доходів у практиці впровадження управлінського обліку.*

### 3.2. Ключові терміни

*Затрати, елемент затрат, стаття затрат, класифікація затрат, поведінка затрат, функція затрат, фактор затрат, змінні, постійні затрати, розподіл затрат, доходи, класифікація доходів.*

### 3.3. Теоретичний матеріал

**Затрати** – це вартісний вираз спожитих ресурсів у процесі діяльності.

Глибше вивчення складу та характеру затрат забезпечує їх класифікація, тобто розподіл затрат по групах так, щоб вони узагальнювали інформацію у зручній та корисній для управління формі.

**Метою класифікації** є упорядкування затрат відповідно до вирішуваних ними завдань.

Основним принципом класифікації затрат в управлінському обліку є **«різні ознаки класифікації для різних цілей»**. Таким чином, мета класифікації затрат визначає її методику та склад окремих груп затрат.

Типовими ознаками класифікації затрат в управлінському обліку є:

- ❖ за економічним змістом;
- ❖ за способом віднесення затрат на собівартість продукції;
- ❖ за складом;
- ❖ за місцем виникнення;
- ❖ за центрами відповідальності;
- ❖ відповідно до обсягу діяльності;
- ❖ за доцільністю використання;
- ❖ за ступенем охоплення планом;
- ❖ за впливом керівника на величину затрат.

Групування за видами затрат призначено для визначення складу собівартості продукції. З урахуванням цього, затрати класифікують за економічними елементами та за статтями калькуляції.

**Елемент затрат** – це сукупність економічно однорідних затрат.

Склад елементів затрат регламентовано ПСБО 16 «Витрати» і включають в себе:

- матеріальні затрати;
- затрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні затрати.

**Стаття затрат** – це сукупність затрат, для яких характерна однорідність їх цільового використання.

Перелік статей калькуляції встановлюється самостійно підприємством з урахуванням облікової політики підприємства та індивідуальних особливостей організації і технології виробництва.

**Класифікація затрат за їх видами пов'язана з напрямками завдань управлінського обліку.**

Виділяють три основні напрями класифікації затрат:

- ❖ прогнозування, планування і контроль;
- ❖ оцінка запасів та визначення фінансового результату;
- ❖ аналіз і прийняття управлінських рішень.

**Для цілей прогнозування, планування і контролю** виділяють такі види затрат: короткострокові та довгострокові; фактичні, планові та прогнозні; що підлягають і не підлягають плануванню; підконтрольні та непідконтрольні; за місцем виникнення.

**Для оцінки запасів та визначення фінансового результату** затрати поділяють на: прямі та непрямі; основні та накладні; на продукт і на період; елементи та статті затрат.

**Прямі затрати** – затрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

**Непрямі затрати** – це затрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта прямим методом.

**Основні затрати** – це прямі затрати на продукцію, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції.

**Накладні затрати** – це затрати, пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням виробництва і не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку затрат економічно доцільним методом.

Відповідно до вітчизняної практики обліку виділяють групу невиробничих затрат, до яких належать адміністративні затрати, затрати на збут та інші операційні затрати.

**Для аналізу і прийняття управлінських рішень** затрати поділяють на такі види: планові та фактичні; за місцем виникнення; продуктивні та непродуктивні; релевантні та нерелевантні; додаткові та маржинальні; середні; дійсні та альтернативні; постійні та змінні.

**За складом** затрати поділяють на одноелементні та комплексні (багатоелементні).

Важливим принципом класифікації затрат в управлінському обліку є принцип еластичності, сутність якого залежить від величини затрат і зміни обсягу виробництва. За цим принципом затрати поділяються на змінні і постійні.

**Змінні затрати** – це затрати, розмір яких змінюється пропорційно зміні обсягу діяльності або зміні завантаження виробничих потужностей.

**Постійні затрати** – це затрати, величина яких залишається незмінною при зміні обсягів виробництва або зміні завантаження виробничих потужностей.

Основними видами постійних затрат є обов'язкові і дискреційні затрати.

**Обов'язкові затрати** – це затрати, зумовлені обсягами діяльності підприємства, потужністю підприємства.

**Дискреційні затрати** – це витрати, розмір яких визначається керівником підприємства і не має прямого зв'язку зі змінами обсягу поточної діяльності. Рівень таких витрат встановлюється рішенням підприємства; таким самим рішенням вони можуть бути збільшені або скорочені.

**Поведінка затрат** – це характер їх реагування на різноманітні чинники.

*Існують три моделі поведінки затрат:*

**1. Постійні затрати** – загальна величина залишається незмінною при зміні випуску або результату діяльності в межах релевантного діапазону.

**Релевантний діапазон** – це діапазон діяльності, в межах якого очікується, що постійні затрати залишатимуться без змін.

**2. Змінні затрати** – загальна величина змінюється прямо пропорційно до змін обсягу (чинника) діяльності.

**3. Змішані затрати** – містять в собі як постійні, так і змінні компоненти.

Зміни у складі і величині витрат відбуваються під впливом визначених подій і операцій, які здійснюються в процесі господарської діяльності.

**Фактор затрат** – це діяльність, що впливає на затрати.

Щоб зрозуміти поведінку затрат, необхідно визначити основні види діяльності, що зумовлюють ці витрати, і пов'язані з ними чинники діяльності.

Чинники діяльності є причинними факторами, які вимірюють обсяг ресурсів, спожитих об'єктом затрат.

Розрізняють дві загальні категорії чинників діяльності:

- ❖ виробничі чинники;
- ❖ чинники, не пов'язані з обсягом випуску продукції.

Існує взаємозв'язок між факторами впливу і розміром змінних затрат:

- при зростанні фактора впливу сукупні змінні затрати підприємства зростають;
- при зменшенні фактора впливу сукупні змінні затрати підприємства зменшуються;
- але при будь-якій зміні фактора питома величина на одиницю продукції залишається незмінною.

**Функція затрат** – це математичний опис взаємозв'язку між затратами та їх факторами.

Змішані затрати оцінюють за допомогою рівняння прямої лінії:

$$Y = a + bx,$$

де  $Y$  – величина сукупних затрат;

$a$  – величина постійних затрат;

$b$  – величина змінних затрат на одиницю продукції;

$x$  – рівень діяльності.

**Ступеневі затрати** – це затрати, які мають постійний рівень затрат для певного діапазону діяльності, потім змінюються стрибкоподібно до більш високого рівня затрат, який залишається незмінним у діапазоні випуску діяльності.

Ступеневі затрати у вузькому діапазоні діяльності розглядаються як змінні витрати.

Ступеневі затрати, що покривають значні діапазони діяльності, можуть розглядатися як постійні витрати.

При розподілі змішаних затрат на постійні і змінні компоненти застосовують різні методи: метод аналізу рахунків, метод побудови графіку розсіювання, метод вищої-нижчої точки, метод візуального пристосування, метод найменших квадратів, спрощений статистичний аналіз, технологічний аналіз, регресійний аналіз.

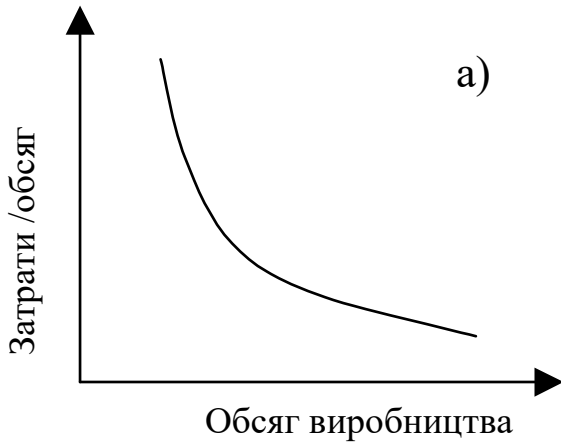
**Метод аналізу рахунків** передбачає підхід до оцінки витрат на основі вивчення і використання даних бухгалтерських рахунків. Дослідження рахунків за попередні періоди стосовно кожного виду витрат, які потрібно оцінити щодо їх поділу на постійні та змінні. За результатами аналізу визначають ступінь залежності витрат відносно зміни обсягу діяльності, що і дає виділити змінні і постійні витрати. Минулу оцінку витрат коригують на кумулятивні темпи інфляції, обсяг випуску та інші параметри діяльності підприємства, для того, щоб одержана оцінка відображала перспективні умови.

**Метод вищої-нижчої точки** – метод визначення функції затрат на основі припущення, що змінні затрати – це різниця між загальними затратами при найвищому та при найнижчому рівні діяльності та постійними затратами. Використовуючи цей метод, послідовно розраховуються такі величини:

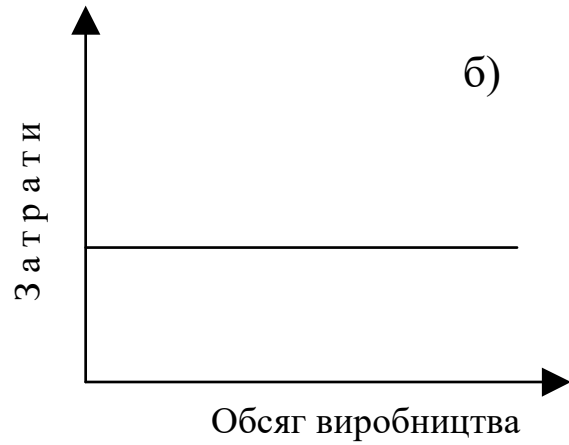
- ❖ ставка змінних витрат діяльності;
- ❖ загальні змінні витрати;
- ❖ компонента постійних витрат у вищій або нижчій точці;
- ❖ загальні витрати.

**Метод візуального пристосування або графічний метод, або метод побудови графіку розсіювання** передбачає підхід до оцінки витрат, коли значення витрат за минулі звітні періоди відображають на графіку відповідно до певних обсягів діяльності. Аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки затрат.

**Поведінка постійних затрат:**

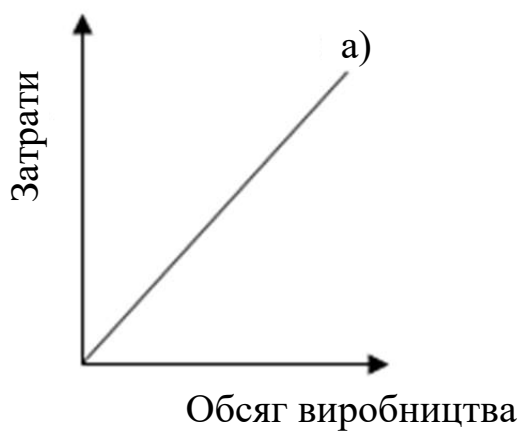


*а) на одиницю продукції;*

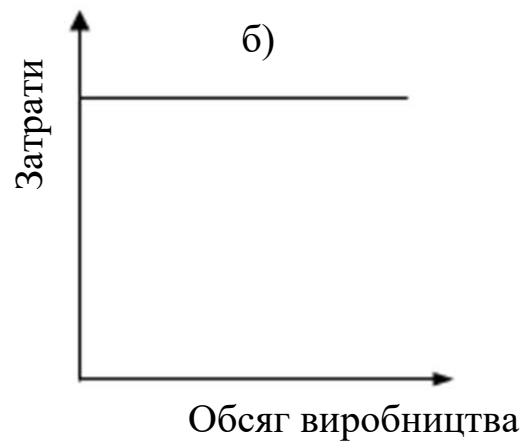


*б) на загальний обсяг продукції*

**Поведінка змінних затрат:**

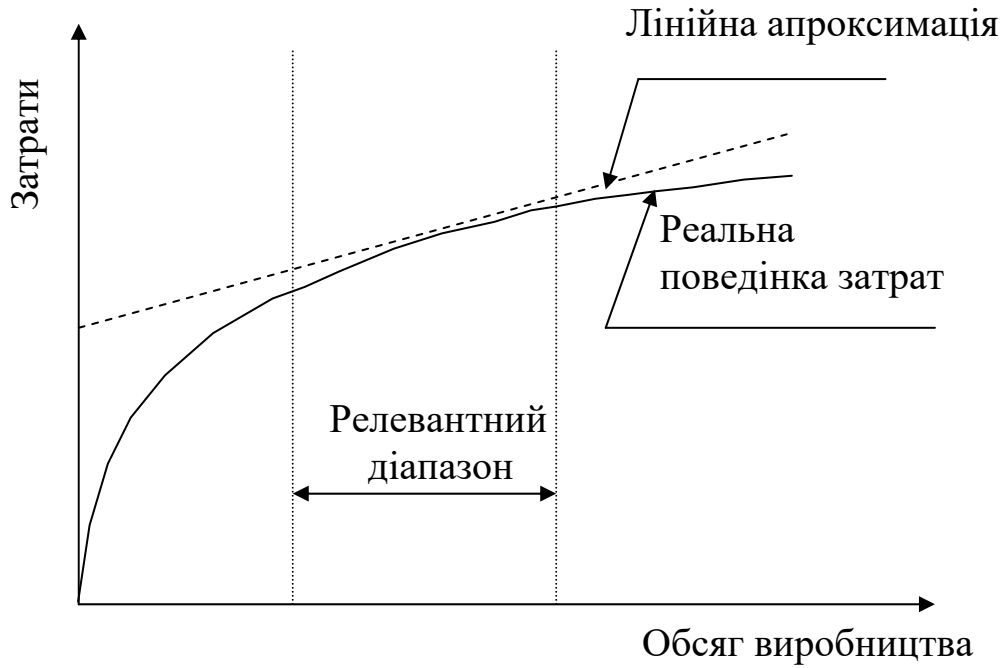


*а) відносно загального обсягу;*

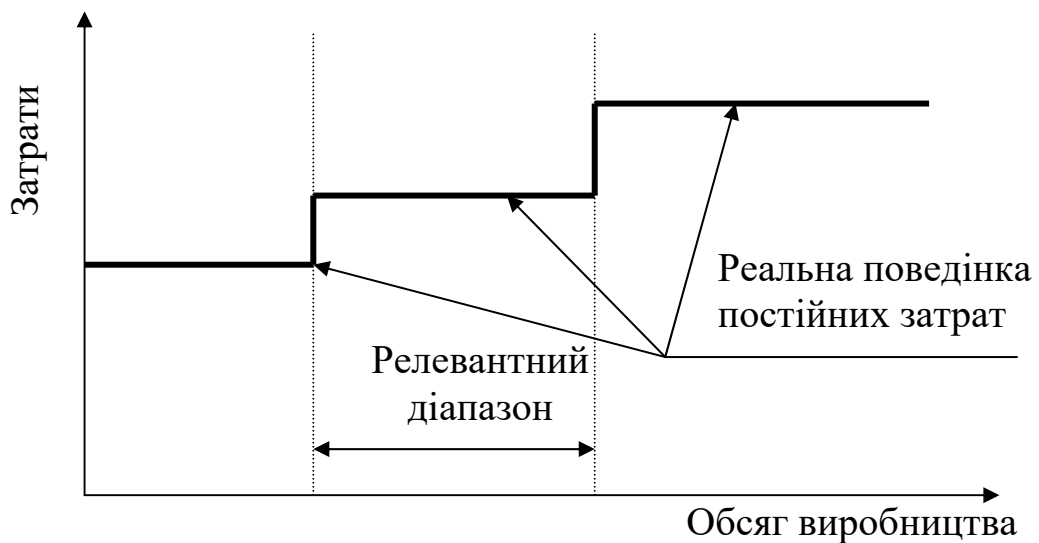


*б) відносно одиниці продукції*

## Апроксимація лінійної залежності та релевантний діапазон



## Поведінка постійних затрат і релевантний діапазон



Коефіцієнт реагування ( $K_p$ ):

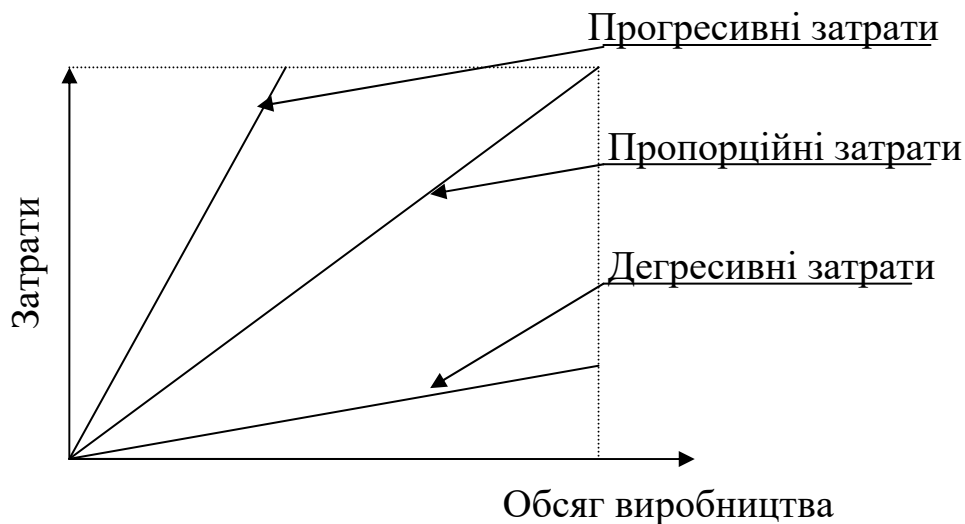
$$K_p = \text{ДЗ} : \text{ДО},$$

де  $K_p$  – коефіцієнт реагування;

ДЗ – зміна затрат, %;

ДО – зміна обсягу, %

### Поведінка змінних затрат залежно від зміни обсягу діяльності



**Метод найменших квадратів** – статистичний метод, що дозволяє розрахувати елементи функції затрат ( $a$  і  $b$ ) у такий спосіб, що квадрат відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшим. У цьому методі основними категоріями є пряма найкращої відповідності та відхилення. Формулою для прогнозування витрат є формула прямої лінії.

**Спрощений статистичний аналіз** – метод визначення функції затрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, зважаючи на зростання значення фактора затрат, і розрахунок постійних затрат на основі середніх значень затрат та їх фактора.

**Технологічний аналіз** – системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між затратами ресурсів та результатом діяльності.

**Регресійний аналіз** – метод, що використовується для визначення змін середнього значення залежної величини під впливом змін однієї або декількох незалежних змінних величин. Для визначення функції затрат загальну суму затрат розглядають як змінну величину, залежну від чинника, що виступає незалежною величиною.

Узагальнюючим показником діяльності підприємства є прибуток, одним із основних джерел якого є доходи підприємства. Для визначення прибутку необхідно зіставити суми доходів і витрат підприємства.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

При визнанні доходу необхідно врахувати умови його **визнання**, які передбачені в П(С)БО 15 «Дохід»:

- ❖ покупцеві передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- ❖ підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- ❖ сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- ❖ є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Доходи відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до принципу нарахування, визначеного Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Сутність принципу нарахування у тому, що доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

**Доходи класифікуються за різними ознаками, основними з яких є:**

- ❖ види діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова);
- ❖ види економічної діяльності підприємства (будівництво, промисловість, транспорт, торгівля, сільське господарство, інші);
- ❖ період формування доходу (доходи звітного періоду; доходи минулого періоду);
- ❖ порядок отримання доходу (фактично отриманий, плановий дохід).

**Основними особливостями побудови класифікації доходів для цілей управління є такі:**

- цільова орієнтація на потреби управлінського обліку, що є необхідним для створення інформаційної бази управління підприємством;
- відповідність прогностичній, інформаційній, аналітичній, контрольній та комунікаційній функціям обліку;
- орієнтація на сучасні тенденції розвитку галузі та фактори впливу на її дохід.

Для цілей управлінського обліку доходи підприємства доцільно групувати з метою: **прогнозування і планування; прийняття управлінських рішень; контролю і регулювання.**

Для цілей прогнозування і планування доходи класифікують за такими ознаками:

- за впливом інфляційного процесу (номінальні і реальні);
- за ступенем охоплення планом (планові, непланові);
- за ступенем узагальнення (загальні, середні).

Для прийняття управлінських рішень основними ознаками класифікації доходів є:

- за важливістю для прийняття рішень (інкрементні, маржинальні);
- за регулярністю отримання (постійні, разові);
- за можливістю вибору (дійсні, можливі);
- за ступенем керованості (релевантні, нерелевантні).

З метою контролю і регулювання доходів підприємства доходи класифікуються за центрами відповідальності (доходи центру доходу, доходи центру прибутку, доходи центру інвестицій).

Задля підвищення розміру доходів та прибутковості підприємства, розширення частки ринку керівники підприємства докладають немало зусиль, спрямованих на покращання пропонуваніх ними продуктів чи послуг. На розмір доходів і, відповідно, прибутку підприємства має значний вплив вид бізнесу, яким займається підприємство та бізнес-середовище у якому цей процес відбувається.

**Бізнес** – діяльність, справа, що приносить дохід або іншу матеріальну вигоду.

**Бізнес-середовище** – це сукупність чинників, суб'єктів, сил та умов, які впливають на **визначення** предмета та об'єкта маркетингу, створення системи його засобів, формування їхньої структури, тобто це сфера, в якій відбувається маркетингова діяльність суб'єкта господарювання.

**Діяльність суб'єктів бізнесу.** Бізнес-середовище поділяється на зовнішнє (зовнішнє оточення підприємства) і внутрішнє (внутрішньоуправлінське).

**Модель бізнесу** – концептуальний опис способу створення цінності – економічної (виручка, прибуток), соціальної (імідж) тощо.

**Бізнес-процес** – будь-яка діяльність, що має вхідний продукт, додає вартість до нього та забезпечує вихідний продукт для внутрішнього або зовнішнього споживача.

При побудові класифікації доходів під впливом бізнес-середовища та бізнес-процесів доцільним є врахування таких **факторів**:

- вид та галузь діяльності (ознака класифікації «за видами діяльності»);
- можливі джерела отримання основного та додаткового доходу (ознака класифікації «за джерелами отримання доходу»);

- застосування системи лояльності клієнта (ознака класифікації «дохід за використанням системи лояльності»);
- здійснення сегментації діяльності (ознака класифікації «доходи за сегментами діяльності»).

Для вибору найвигіднішого управлінського рішення у системі управлінського обліку розробляють всі можливі варіанти рішень для конкретної ситуації, які визначають лише на основі економічного прибутку.

**Економічний прибуток (збиток)** – різниця між балансовим прибутком підприємства та величиною втрачених вигід.

**Втрачені вигоди** – різниця між економічним ефектом, який міг би бути отриманий та фактично отриманим.

У системі управлінського обліку для визначення внеску кожного продукту, проекту, центру відповідальності розраховують маржинальний дохід.

**Маржинальний дохід** – це перевищення доходу від реалізації та змінних затрат, які належать до цього обсягу реалізації. Маржинальний дохід характеризує внесок у покриття постійних затрат і одержання прибутку конкретного виду продукції, послуг.

З метою контролю за виконанням плану прибутку в управлінському обліку використовують загальний прибуток.

**Загальний прибуток (збиток)** – це різниця між загальною сумою доходів і загальною сумою затрат за відповідний період.

Використання різних видів доходу в системі управлінського обліку сприятиме вирішенню *таких завдань*:

- прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності;
- співставлення доходів від реалізації продукції, робіт, послуг з її собівартістю для визначення результатів діяльності;
- здійснення аналізу взаємозв'язку за принципом «затрати-обсяг-прибуток»;
- встановлення ціни беззбиткової реалізації продукції;
- визначення запасу міцності;

- визначення впливу на дохід підприємства різних факторів;
- прийняття ефективних короткострокових та довгострокових рішень;
- вибір і моделювання бізнес-процесів як основи формування бізнес-моделі підприємства.

### 3.4. Тести

#### 1. *Затрати – це:*

- а) вартість використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів;
- б) процес координації діяльності для досягнення цілей підприємства;
- в) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
- г) вартість здійснення основної діяльності, що пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції.

#### 2. *Метод «вищої-нижчої» точки – це:*

- а) метод визначення функції затрат на підставі припущення, що змінні затрати обчислюються як різниця між сумарними затратами при вищому та нижчому обсягах виробництва;
- б) метод визначення параметрів функції затрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку;

- в) графічний підхід до визначення функції затрат, за якою візуально проводиться пряма лінія, зважаючи на всі точки затрат;
- г) статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних величин.

*3. Нерелевантні затрати – це:*

- а) затрати минулих періодів;
- б) затрати, що не підлягають плануванню;
- в) затрати майбутніх періодів, розмір яких залежить від прийнятого рішення;
- г) правильної відповіді немає.

*4. Постійні затрати – це:*

- а) затрати, розмір яких змінюється ступінчато зі зміною обсягу діяльності;
- б) затрати, понесені на виробництво додаткової одиниці продукції;
- в) затрати, що змінюються, але не пропорційно до зміни обсягу діяльності;
- г) затрати у діапазоні діяльності, в межах якої зберігається взаємозв'язок між величиною затрат та їх фактором.

*5. Які затрати підприємства не зміняться, якщо діяльність одного з виробничих підрозділів тимчасового припинена?*

- а) непрямі накладні затрати;
- б) прямі затрати на оплату праці;
- в) прямі матеріальні затрати;
- г) прямі накладні затрати.

*6. Склад витрат діяльності регулюється:*

- а) методичними рекомендаціями галузевого спрямування;
- б) ПСБО 16 «Витрати»;
- в) внутрішніми регламентами кожного підприємства;
- г) МСБО, МСФЗ.

7. При аналізі можливих варіантів менеджер повинен зосередити увагу на витратах:

- а) релевантних (дійсних і можливих);
- б) дійсних;
- в) можливих;
- г) важливих.

8. Релевантний діапазон:

- а) діапазон, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором;
- б) явище, можливість виникнення якого вивчається;
- в) діапазон у якому існує можливість зниження витрат;
- г) діапазон, у якому обраховують поведінку витрат.

9. Яке з наведених рівнянь є функцією сукупних витрат?

- а)  $y = a + bx$ .
- б)  $y = bx$ .
- в)  $y = a + bx + cx^2$ .
- г)  $y = (f)$ .

10. Бухгалтер-аналітик визначив, що загальні постійні витрати становитимуть 20000 грн, а середні змінні на одиницю – 100 грн, то функція матиме такий вигляд:  $y = 20\,000 + 100x$ . Якщо підприємство планує реалізувати 500 одиниць, то сукупні витрати становитимуть:

- а) 70000 грн;
- б) 50 000 грн;
- в) 20 000 грн;
- г) 80 000 грн.

### 3.5. Практичні завдання

#### Індивідуальні завдання

1. Змодельувати класифікацію доходів та витрат на прикладі досліджуваного підприємства за цільовим призначенням.
2. Визначити номенклатуру статей калькуляції досліджуваного підприємства.

#### Задача 1

Дати відповідь на твердження, що викладені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

#### Твердження

Зміст твердження	Так	Ні
За повнотою реалізації витрати групують на вичерпані та невичерпані		
Релевантні витрати не залежать від прийняття управлінського рішення		
Поділ витрат на прямі і непрямі залежить від вибору об'єкта калькулювання		
До виробничої собівартості продукції включають адміністративні витрати		
Групування витрат за економічними елементами передбачено П(С)БО 16 «Витрати»		
Усі прямі витрати завжди є змінними		

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

### Задача 2

За наведеними даними про витрати звітного періоду виробничого підприємства «Гроно», основним видом діяльності якого є виробництво меблів, здійснити поділ витрат на прямі і непрямі, основні і накладні. Оформити розподіл у табл. 3.2, обґрунтувати його та пояснити, для прийняття яких управлінських рішень може бути використана отримана інформація.

Таблиця 3.2

### Витрати виробничого підприємства «Гроно»

Витрати	Прямі	Непрямі	Основні	Накладні
Матеріальні витрати на продукцію				
МШП виробничого процесу				
Вартість канцтоварів, використаних в бухгалтерії				
Послуги водоканалу на загальновиробничі цілі				
Електроенергія на виробничі цілі				
Нараховано преміальні апарату управління				
Плата за страхування виробничого обладнання				
Витрати на рекламу				
Амортизація будівлі цеху допоміжного виробництва				
Амортизація будівлі цеху основного виробництва				
Оплата аудиторських послуг				
Вартість мастильних матеріалів для обслуговування обладнання				
Вартість запчастин, використаних на поточний ремонт обладнання				
Нараховано заробітну плату виробничим робітникам				
Витрати на розрахунково-касове обслуговування				
Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту				
Вартість пакувальних матеріалів				
Амортизація програмного забезпечення, призначеного для роботи бухгалтерії підприємства				

**Задача 3**

Фірма «Модна лінія», яка шиє одяг, у звітному періоді мала такі витрати (табл. 3.3). **Здійснити поділ** витрат на прямі та непрямі, обґрунтувати його та пояснити, для прийняття яких управлінських рішень може бути використана отримана інформація.

Таблиця 3.3

**Витрати фірми у звітному періоді**

Витрати	Прямі	Непрямі	Змінні	Постійні
Масильні матеріали для швейних машин				
Диски для комп'ютерів, встановлених у бухгалтерії				
Зарплата робітниць, які шиють одяг				
Витрати на ремонт і утримання ксероксу у відділах управління фірмою				
Плата за телефон				
Відсотки банку за короткостроковий кредит				
Зарплата начальника цеху і цехового персоналу				
Витрати на дослідження ринку				
Тканина, витрачена для пошиття одягу				
Амортизаційні відрахування від вартості швейних машин				
Оплата телевізійної реклами продукції фірми				
Оплата аудиторських послуг				
Зарплата головного бухгалтера				
Амортизаційні відрахування від вартості приміщення основних цехів				
Зарплата закрійників				
Витрати на утримання приміщення основних цехів				
Витрати на розробку моделей нового одягу				

**Задача 4**

За наведеними у табл. 3.4 даними, розподілити витрати за групами: витрати на продукцію і витрати періоду. Дати обґрунтування запропонованому варіанту розподілу.

Таблиця 3.4

**Витрати підприємства у звітному періоді**

Групи витрат	Витрати
1. Витрати на продукцію	А. Прямі матеріальні витрати
	Б. Витрати на рекламу
	В. Страхування виробничих запасів
	Г. Амортизація будівлі офісу
	Д. Витрати на обслуговування виробничого устаткування
	Е. Заробітна плата виробничих працівників
	Ж. Витрати на зберігання виробничих запасів
	З. Заробітна плата працівникам відділу збуту
2. Витрати періоду	К. Плата за оренду обладнання
	Л. Заробітна плата адміністративного персоналу підприємства
	М. Відрахування на соціальне страхування працівників відділу збуту
	Н. Комісійна винагорода посередникам

**Задача 5**

Використовуючи дані про час роботи обладнання цеху та витрати на його обслуговування (табл. 3.5), **необхідно** визначити функцію витрат за умов часу роботи у розмірі 17 000 од. методом «вищої–нижчої точок».

Таблиця 3.5

**Вихідні дані для визначення функції витрат**

Період	Випуск продукції, од.	Витрати на обслуговування обладнання, грн
Січень	6000	66000
Лютий	5000	65000
Березень	7000	70000
Квітень	9000	80000
Травень	8000	76000
Червень	10000	85000
Липень	12000	100000
Серпень	11000	87000
Вересень	6000	68000
Жовтень	9000	89000
Листопад	6000	66000
Грудень	5500	53000

**? Контрольні питання**

1. Які методи застосовують для оцінки постійних і змінних компонентів змішаних затрат?
2. У чому сутність ступеневих затрат та особливості їх графічного відображення?
3. Які підходи до класифікації затрат залежно від їх поведінки використовують в умовах невизначеності?
4. Як проявляється взаємозв'язок видів діяльності, споживання ресурсів і поведінки затрат?
5. Для яких цілей визначають функцію затрат?
6. У чому полягають переваги та недоліки методів дослідження поведінки затрат?
7. Назвати концептуальні засади класифікації бізнес-процесів як основи формування внутрішнього бізнес-середовища.
8. Який вплив має зовнішнє оточення підприємства на результати діяльності підприємства?

---

---

## ТЕМА 4

# СИСТЕМИ І МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗАТРАТ

---

---

### 4.1. Питання до розгляду

1. *Сутність собівартості та завдання калькулювання собівартості продукції.*
2. *Способи калькулювання собівартості продукції.*
3. *Сутність та особливості калькулювання за замовленням та за процесами.*
4. *Гібридні системи калькулювання.*
5. *Сутність та практичне застосування системи калькулювання за повними затратами.*
6. *Облік прямих і непрямих затрат та порядок їх віднесення на собівартість продукції.*
7. *Облік затрат допоміжних виробництв і порядок їх розподілу.*
8. *Облік невиробничих затрат.*
9. *Калькулювання собівартості за видами діяльності (ABC метод).*
10. *Порядок формування собівартості за методом директ-костинг. Простий директ-костинг. Розвинутий директ-костинг.*
11. *Особливості визначення фінансового результату на основі обліку і калькулювання собівартості продукції за повними та неповними затратами.*

#### 4.2. Ключові терміни

*Калькулювання, собівартість, калькуляційні одиниці, виробнича та повна собівартість,*

*собівартість реалізованої продукції, собівартість центру відповідальності, пряма виробнича собівартість, методи обліку затрат, способи калькулювання продукції: розрахунок за прямою ознакою, додавання затрат, вилучення затрат, коефіцієнтний спосіб, пропорційний (індексний) спосіб, комбінований і нормативний способи, калькулювання на основі діяльності, облік часткових затрат, сума покриття, директ-костинг, маржинальні затрати, точка критичного обсягу виробництва, маржинальний дохід, маржинальна собівартість, специфічні затрати, загальні затрати, коефіцієнт змінних затрат, коефіцієнт маржинальних надходжень, напівмаржа, запас фінансової міцності.*

#### 4.3. Теоретичний матеріал

**Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) – функція обліку**

й водночас інформаційна база для вибору виробничої стратегії та ціноутворення.

**Метою калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є формування:**

- величини затрат на всіх стадіях виготовлення продукції;
- економічних показників, необхідних для контролю затрат, планування собівартості продукції, прийняття управлінських рішень щодо раціонального витрачання всіх видів ресурсів, виявлення найвигіднішої продукції для впровадження в виробництво та покращання фінансових результатів діяльності.

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

**Об'єкт калькулювання** – це одиниця продукції (робіт, послуг), а в окремих випадках напівфабрикат або окремі частини (деталі) виробів, виготовлені на підприємстві.

**Калькуляційні одиниці** – це кількісний вимірник об'єкта калькулювання.

**Собівартість продукції** – важливий об'єкт управлінського обліку та якісний показник, що характеризує ефективність діяльності підприємства. Від рівня собівартості безпосередньо залежить величина прибутку та рівень рентабельності.

Систему обліку затрат та калькулювання собівартості продукції відповідно до ПСБО 16 «Витрати» наведено на рис. 4.1.

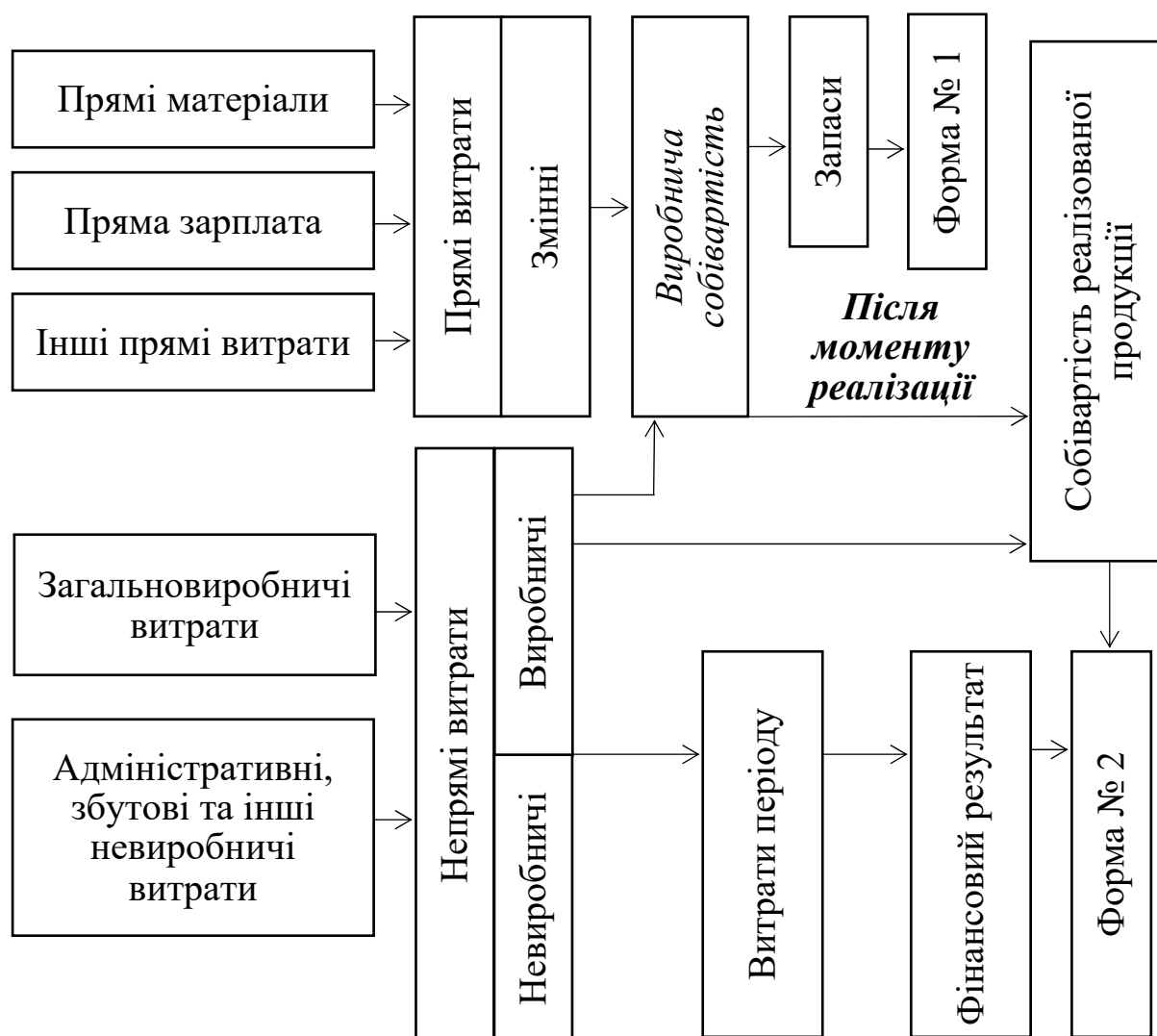


Рис. 4.1. Система обліку затрат та калькулювання собівартості продукції відповідно до ПСБО 16 «Витрати»

Джерело: систематизовано автором

#### Тема 4. Системи і методи калькулювання затрат

**Види собівартості продукції (робіт, послуг) охарактеризовано у табл. 4.1.**

Таблиця 4.1

#### Види собівартості продукції (робіт, послуг)

№ п/п	Види собівартості	Склад собівартості	Мета формування собівартості
1	Собівартість центру відповідальності	Включає в себе сукупність затрат на виготовлення відповідним центром всієї продукції (робіт, послуг) та містить лише ті статті затрат, за які відповідає керівник такого структурного підрозділу	Для планування та контролю за технологічними процесами, а також діяльністю відповідальних виконавців
2	Повна собівартість	Включає в себе змінні затрати та постійні виробничі затрати, які доцільно віднести на собівартість конкретного виду продукції (робіт, послуг)	Для формування цін та інших оперативних рішень за нормальних обставин
3	Пряма виробнича собівартість (неповна або маржинальна собівартість)	Включає в себе змінні затрати окремих видів продукції (робіт, послуг), які можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції (робіт, послуг)	Для визначення цін та інших оперативних рішень і за специфічних обставин

*Джерело: систематизовано автором*

**Форми собівартості продукції (робіт, послуг) наведено у табл. 4.2.**

Таблиця 4.2

**Форми собівартості продукції (робіт, послуг)**

№ п/п	Форма собівартості	Характеристика
1	Планова собівартість	Основою планової собівартості є середні норми витрачання різних видів ресурсів
2	Нормативна собівартість	Ґрунтується на використанні нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) або його елементів
3	Фактична собівартість	Характеризує величину фактичних затрат, які існували у процесі виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг)

*Джерело: систематизовано автором*

**Непрямі витрати** – це витрати, які не можуть бути віднесені до певного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

**Методи розподілу непрямих витрат** наведено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

**Методи розподілу непрямих витрат**

№ п/п	Метод розподілу непрямих витрат	Характеристика
1	Метод прямого розподілу	Передбачає, що витрати допоміжних підрозділів розподіляють і списують на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв до уваги не беруться і не враховуються
2	Метод послідовного розподілу	Передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), крім тих, витрати яких розподілені раніше (першими)

#### Тема 4. Системи і методи калькулювання затрат

Закінчення табл. 4.3

№ п/п	Метод розподілу непрямих витрат	Характеристика
		При цьому першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам, а сам одержує мінімальну кількість таких послуг. Підрозділ, витрати якого розподілені першими, не бере участі у розподілі витрат інших підрозділів. Потім так само роблять з рештою допоміжних підрозділів
3	Метод врахування взаємних послуг	Передбачає, що витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно обсягу наданих послуг, зважаючи на початкову суму витрат до розподілу, а потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу
4	Метод одночасного розподілу	Схожий на метод врахування взаємних послуг, але при цьому для розподілу витрат між самими допоміжними підрозділами використовують систему рівнянь

*Джерело: систематизовано автором*

**Накладні витрати** – це витрати, які не пов’язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва.

При збільшенні обсягу виробництва частка постійних витрат на одиницю продукції знижується, а при скороченні обсягу виробництва – збільшується. При коливанні собівартості одиниці продукції у зарубіжній практиці найчастіше застосовують ставку розподілу накладних витрат, яка розраховується за формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Заздалегідь визначена} \\ \text{ставка розподілу} \\ \text{накладних витрат} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Бюджетні виробничі накладні} \\ \text{витрати} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Очікуване значення бази} \\ \text{розподілу} \end{array}} \quad (4.1)$$

Застосування такої ставки дає змогу визначити собівартість продукції одразу після її виготовлення (не очікуючи кінця місяця, коли буде підраховано загальну суму фактичних накладних витрат) та уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок коливання обсягів діяльності. Сума розподілених накладних витрат при застосуванні заздалегідь визначеної ставки розподілу накладних витрат визначається за формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Розподілена} \\ \text{сума накладних} \\ \text{витрат} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Заздалегідь визначена} \\ \text{ставка розподілу} \\ \text{накладних витрат} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Фактичне} \\ \text{значення бази} \\ \text{розподілу} \end{array} \quad (4.2)$$

На підприємствах різних галузей (хімічна, нафтопереробна, харчова тощо) декілька видів продукції виготовляються одночасно в одному процесі, тобто виготовляється спільна продукція.

**Спільні продукти** – це продукти, які мають відносно високу вартість продажу і не можуть бути відокремлені один від одного до точки розділення.

Розподіл спільних витрат здійснюють на основі ціни їх продажу, а саме:

- **метод вартості продажу** (пропорційно до доходу від продажу спільних продуктів у точці розділення);
- **метод чистої вартості реалізації** (пропорційно до чистої вартості реалізації спільних продуктів у точці розділення).

**Методи обліку затрат на виробництво продукції** – це сукупність способів та прийомів для обчислення собівартості окремих видів та одиниць продукції (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Методи обліку затрат на виробництво продукції

Джерело: систематизовано автором

До способів калькулювання собівартості продукції належать: спосіб розрахунку за прямою ознакою, спосіб додавання затрат, спосіб вилучення затрат, коефіцієнтний спосіб, пропорційний (індексний) спосіб, комбінований спосіб, нормативний спосіб (табл. 4.4).

*Таблиця 4.4*

**Способи калькулювання продукції**

№ п/п	Спосіб калькулювання продукції	Характеристика
1	Спосіб прямого розрахунку	Собівартість продукції загалом визначають на основі прямого обліку витрат, а собівартість одиниці розраховують шляхом ділення загальної величини витрат за цією продукцією на її кількість
2	Спосіб додавання затрат	Ґрунтується на визначенні фактичної собівартості об'єкта калькулювання або одиниці продукції шляхом підсумовування витрат за окремими частинами виробу або процесами технологічного циклу його виготовлення в розрізі калькуляційних статей і ділення отриманих сум на фактичну кількість випущеної продукції
3	Спосіб вилучення затрат	В основі цього способу лежить поділ продуктів, що отримуються в комплексному виробництві, на основні та супутні. Щоб визначити собівартість основної продукції, на супутні продукти калькуляцію не складають, а витрати за цими продуктами заздалегідь установленими розрахунковими цінами виключають із загальних витрат
4	Коефіцієнтний спосіб	Застосовують для калькулювання собівартості продукції в умовах одночасного виробництва декількох видів виробів, пряме віднесення витрат на які неможливе. Найбільш доречним його використання буде у виробництвах пов'язаних продуктів, коли в одному технологічному циклі одночасно отримують декілька видів продукції, і при цьому супутня продукція відсутня

#### Тема 4. Системи і методи калькулювання затрат

Закінчення табл. 4.4

№ п/п	Спосіб калькулювання продукції	Характеристика
5	Пропорційний (індексний) спосіб	Застосовують як для комплексних, так і для спеціалізованих виробництв, у яких виготовляють одночасно декілька видів продукції. Його суть зводиться до такого: собівартість сукупного випуску розподіляється між видами продукції пропорційно будь-якій обраній базі розподілу, а собівартість одиниці продукції розраховується за кожним видом прямим способом
6	Комбінований спосіб	Застосовують у разі, коли використання кожного з наведених вище способів окремо неможливе або не забезпечує обґрунтованого обчислення собівартості. При цьому комбінують декілька з описаних способів. Застосування комбінованого способу доречне у виробництвах, де виготовляють декілька видів основної та супутньої продукції
7	Нормативний спосіб	Є складовою частиною нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Для застосування нормативного способу на підприємстві слід затвердити норми і нормативи, скласти калькуляцію нормативної собівартості одиниці продукції

*Джерело: систематизовано автором*

Кореляція методів обліку затрат і способів калькулювання собівартості продукції наведено у табл. 4.5.

**Калькуляція** – представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу або партії виробів, а також на виконання робіт і послуг. Види калькуляцій наведено на рис. 4.3.

Калькулювання відбувається за такими методами: позамовний та за процесами.

Таблиця 4.5

**Кореляція методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості продукції**

Методи обліку витрат	Способи калькулювання
Позамовний	Накопичення (додавання) витрат, розрахунок за прямою ознакою, вилучення витрат (спосіб Струмиліна), нормативний
Попередільний (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний). Однопродуктовий (простий) та багатопродуктовий	Розподіл витрат (пропорційний або індексний), накопичення витрат, вилучення витрат, нормативний
Попродуктовий:	Накопичення витрат, нормативний
– попроцесний	
– подетальний	Накопичення витрат, нормативний
– за виробами та групами виробів	Розрахунок за прямою ознакою, нормативний, коефіцієнтний

*Джерело: систематизовано автором*

**Позамовний метод** застосовується коли окреме замовлення містить один або декілька однакових виробів. Такий метод є широко розповсюдженим для підприємств, які виготовляють одиничні вироби або їх невеликі партії, а їх собівартість розраховується за допомогою економічно обґрунтованих методів. У групу об'єднуються лише ті вироби, що виготовляються з однорідної сировини із застосуванням однакових технологічних процесів. При цьому прямі витрати обліковуються за окремими замовленнями, а непрямі – розподіляються між замовленнями відповідно до встановленої ставки розподілу. Фактична собівартість продукції розраховується шляхом поділу загальної собівартості замовлення на кількість виробів.

Сутність **калькулювання за процесами** полягає у групуванні витрат у межах окремих процесів чи сукупності процесів, результатом яких є напівфабрикати. Тобто витрати списують не на окремі вироби чи замовлення, а на окремі процеси чи переділи. Такий метод калькулювання застосовують на підприємствах масового та серійного виробництва зі стійкою номенклатурою виробів.

#### Тема 4. Системи і методи калькулювання затрат

Планова калькуляція	Це документ, складений на основі діючих на початок планового періоду норм і кошторисів, що дозволяє визначати планову собівартість одиниці продукції
Нормативна калькуляція	Використовується для розрахунку нормативної собівартості продукції, оцінки браку та залишків незавершеного виробництва, планування скорочення величини норми затрат, трудомісткості та матеріаломісткості на місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін
Кошторисна калькуляція	Забезпечує визначення кошторисної собівартості одиниці продукції за умови відсутності норм витрачання ресурсів. Складається при проектуванні нових виробництв і нових виробів. Принцип складання кошторисної калькуляції аналогічний принципу складання планової калькуляції
Фактична калькуляція	Відображає сукупність всіх фактичних затрат на виробництві та реалізацію продукції, що забезпечує визначення фактичної собівартості одиниці продукції. Складається на основі первинних документів за аналогічними статтями нормативної калькуляції. Використовується для аналізу динаміки собівартості
Калькуляція центру відповідальності	Може бути плановою та фактичною, включає в себе лише ті статті затрат, за які відповідає керівник цього структурного підрозділу. Складається не на окремі види продукції, а на всю продукцію, що випускається відповідним центром. Забезпечує ефективний контроль за діяльністю керівників структурних підрозділів з метою регулювання процесів, що відбуваються на рівні окремих центрів відповідальності

Рис. 4.3. Види калькуляцій

Джерело: систематизовано автором

**Еквівалентна одиниця готової продукції** – вимірjana продукція з урахуванням ступеня готовності. Її визначають множенням кількості оброблених виробів на % їх готовності.

**Гібридні системи калькулювання** – це системи калькулювання, що поєднують риси калькулювання за замовленнями і калькулювання за процесами.

**Операційне калькулювання** – гібридна система калькулювання, у якій застосовується облік прямих матеріальних витрат за замовленнями і облік конверсійних витрат (витрат на обробку) за процесами. При цьому прямі матеріальні витрати належать безпосередньо до відповідної партії (замовлення) виробів (послуг), а прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати належать до відповідних виробничих процесів (підрозділів), а потім розподіляють між відповідними партіями (замовленнями).

**Система обліку та калькулювання за повними затратами** базується на використанні методу обліку затрат і калькулювання повної собівартості, включає в себе збір інформації про затрати, калькулювання повної собівартості продукції та видачу інформації про затрати (рис. 4.4).

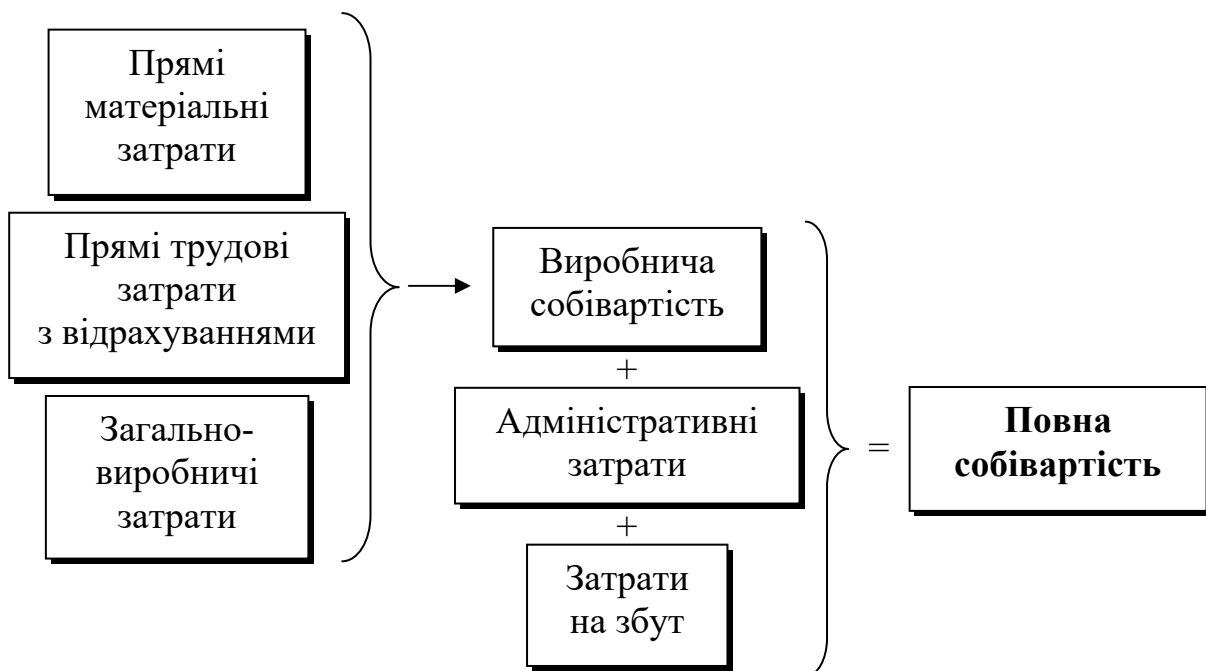


Рис. 4.4. Основні елементи повної собівартості продукції  
Джерело: систематизовано автором

Переваги та недоліки системи обліку калькулювання за повними затратами наведено у табл. 4.6.

*Таблиця 4.6*

**Переваги та недоліки системи обліку калькулювання за повними затратами**

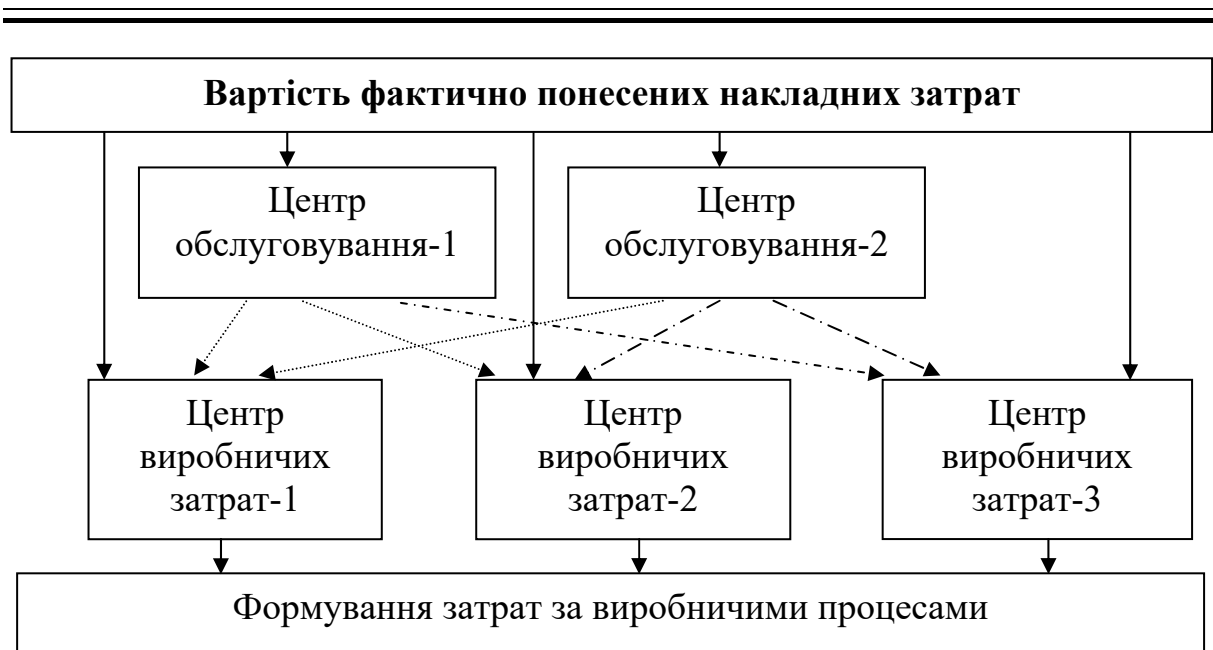
№ п/п	Переваги	Недоліки
1	відсутність класифікації витрат на постійні і змінні	умовний характер розподілу накладних витрат
2	можливість використання з метою фінансового обліку і складання зовнішньої звітності	визначення фактичної собівартості продукції можливо тільки в кінці періоду
3	відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, але і постійних накладних витрат	ускладнення облікових і розрахункових процедур
4	дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків	включення в собівартість продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом

*Джерело: систематизовано автором*

Схему обліку затрат допоміжних виробництв наведено на рис. 4.5.

Під час **обліку невиробничих затрат** розподілу підлягають адміністративні затрати та затрати на збут. В кінці звітнього періоду адміністративні затрати та затрати на збут (з метою калькулювання повної собівартості одиниці продукції) підлягають перерозподілу за центрами відповідальності з подальшим віднесенням на об'єкти обліку.

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК



*Рис. 4.5. Облік затрат допоміжних виробництв*

*Джерело: систематизовано автором*

Підхід до розподілу непрямих витрат із використанням **АВС-методу** передбачає облік витрат та інших базових показників діяльності. Система АВС базується на тому, що для кожної функції існує свій достатньо точний і притаманний лише їй фактор витрат, зміни в показниках якого й впливають на витрати за функціями. Отже, система АВС відстежує та застосовує причинно-наслідкові зв'язки між факторами витрат (базами розподілу) й витратами, а не умовні зв'язки, як це прийнято в традиційній калькуляції (табл. 4.7).

*Таблиця 4.7*

### Приклади факторів витрат, пов'язаних з різними видами діяльності

№ п/п	Вид діяльності	Фактор витрат
<b>Діяльність на рівні одиниці продукції</b>		
1	Розкрій матеріалів	Машино-годин
	Обробка сировини	Людино-годин
	Забезпечення виробництва (пар, енергія тощо)	Кількість продукції

**Тема 4. Системи і методи калькулювання затрат**

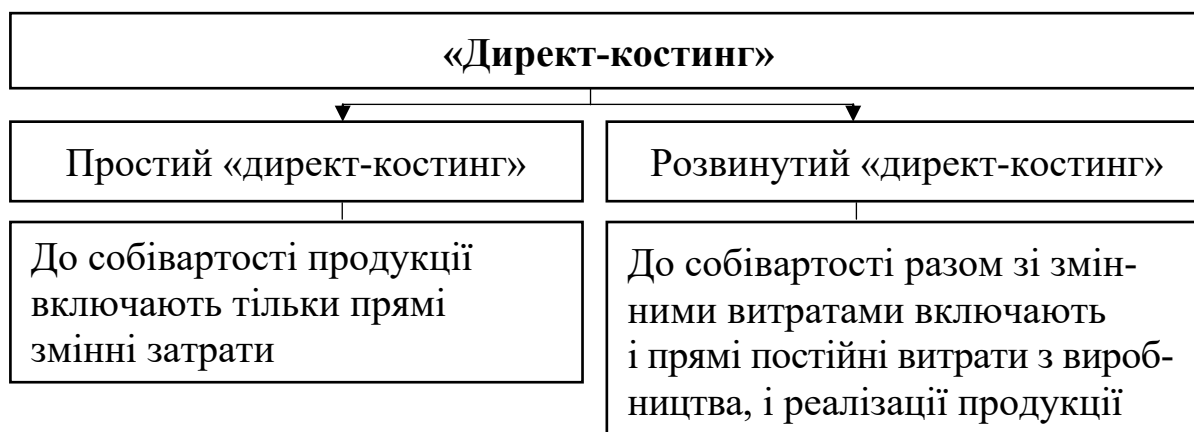
*Закінчення табл. 4.7*

№ п/п	Вид діяльності	Фактор витрат
2	<b>Діяльність на рівні партії виробів</b>	
	Збереження матеріалів	Вага матеріалів
	Складання графіку виробництва	Кількість технічних стадій
	Налагодження устаткування	Кількість налагоджень
3	<b>Діяльність на рівні виду продукції</b>	
	Контроль якості	Кількість (час) перевірок
	Проектування виробництва	Час проектування
4	<b>Діяльність на рівні підприємства</b>	
	Утримання офісу, освітлення, опалення	Площа
	Навчання персоналу	Час навчання

*Джерело: систематизовано автором*

**Метод директ-костинг** – система управлінського (виробничого) обліку, що виникла і розвивається в умовах ринкової економіки. При методі директ-костинг враховується обмежена собівартість, до якої включають тільки змінні витрати, а частка постійних витрат списується безпосередньо на рахунок реалізації.

Характеристику **простого та розвинутого «директ-костингу»** наведено на рис. 4.6.



*Рис. 4.6. Характеристика простого та розвинутого «директ-костингу»*

*Джерело: систематизовано автором*

**Особливістю визначення фінансового результату на основі обліку і калькулювання собівартості продукції за повними та неповними затратами є те, що у системі калькування за неповними затратами постійні виробничі витрати підлягають списанню на фінансовий результат. У системі калькулювання за повними затратами виробничі витрати включають в собівартість продукції та відносять до запасів продукції, вартість якої віднімається від собівартості реалізації за звітний період. Тобто собівартість реалізації зменшується, що призводить до збільшення фінансового результату.**

#### 4.4. Тести

1. *Виробнича собівартість – це собівартість, яка:*
  - а) включає в себе максимально допустимі затрати на виготовлення продукції;
  - б) включає в себе собівартість реалізованої продукції та затрат періоду;
  - в) включає в себе прямі затрати та загальновиробничі затрати розподілені на об'єкт;
  - г) включає в себе собівартість реалізованої продукції.
  
2. *Калькуляційна одиниця – це:*
  - а) вимірник об'єкта калькулювання;
  - б) кінцевий продукт виготовлений на підприємстві, а також напівфабрикат або окремі частини (деталі) виробів;
  - в) вироби, їх окремі частини (конструктивні елементи, вузли, деталі), групи виробів, виконані роботи, сукупність однорідних робіт, виробництва, процеси, фази й стадії технологічних процесів (переділи), окремі операції;
  - г) вироби, їх окремі частини (конструктивні елементи, вузли, деталі).

*3. Метод прямого розподілу затрат допоміжного виробництва – це:*

- а) весь розподіл затрат здійснюється одночасно;
- б) метод, згідно із яким затрати обслуговуючих підрозділів списуються на затрати основних підрозділів;
- в) згідно із яким послідовно, крок за кроком розподіляються затрати обслуговуючих підрозділів на наступний обслуговуючий підрозділ;
- г) розподіл затрат здійснюється за причинно-наслідковим зв'язком.

*4. Незавершене виробництво на кінець калькуляційного періоду...*

- а) включають до складу виробничої собівартості;
- б) вираховують при визначенні собівартості;
- в) включають до складу собівартості реалізованої продукції;
- г) включають до складу загальновиробничих затрат.

*5. Повна собівартість – це собівартість, яка:*

- а) включає в себе виробничу собівартість, розподілені на об'єкт адміністративні затрати;
- б) включає в себе виробничу собівартість, розподілені на об'єкт адміністративні затрати та затрати на збут;
- в) дорівнює виробничій собівартості;
- г) немає правильної відповіді.

*6. Спосіб додавання затрат передбачає:*

- а) розрахунок собівартості за алгоритмом: (Сукупні затрати – вартість супутніх продуктів) / кількість виготовленого готового продукту;
- б) послідовне додавання затрат за окремими процесами (окремими деталями виробу);
- в) розрахунок собівартості за алгоритмом: Сукупні затрати звітного періоду / кількість виготовленої продукції;
- г) перетворення всіх продуктів згідно з коефіцієнтами, розрахованими на основі затрат, в умовні одиниці.

7. *Сутність позамовного методу полягає в тому, що:*

- а) всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість цього виду продукції;
- б) всі або деякі прямі затрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва;
- в) фактичні затрати обліковують за встановленими статтями затрат на весь випуск продукції;
- г) калькулювання фактичної собівартості окремих видів продукції здійснюється через алгебраїчне додавання нормативної собівартості на початок періоду з відхиленнями від норм (плюс перевитрати, мінус економія), також зі змінами норм на одиницю продукції.

8. *Сутність попередільного методу полягає в тому, що:*

- а) всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість цього виду продукції;
- б) фактичні затрати обліковують за встановленими статтями затрат на весь випуск продукції;
- в) калькулювання фактичної собівартості окремих видів продукції здійснюється через алгебраїчне додавання нормативної собівартості на початок періоду з відхиленнями від норм (плюс перевитрати, мінус економія), також зі змінами норм на одиницю продукції;
- г) всі або деякі прямі затрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва.

9. *Калькулювання повних витрат – це:*

- а) загально прийнята в Україні система обліку витрат;
- б) метод калькулювання, що використовується для обґрунтування довгострокових управлінських рішень та підготовки фінансової звітності;
- в) процес визначення собівартості певного об'єкта;
- г) метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість тільки змінних витрат.

10. *Повна собівартість продукції, призначеної для відпуску покупцям, включає в себе:*

- а) витрати на продукцію та витрати періоду;
- б) вартість усіх ресурсів, використаних на виробництво;
- в) прямі витрати на виробництво та збут;
- г) усі змінні витрати, пов'язані з виробництвом, організацією та збутом продукції.

#### **4.5. Практичні завдання**

##### **Задача 1**

Підприємство «Гроно» виготовляє один вид продукції. Дані про діяльність підприємства за звітний період наведено в табл. 4.8. Варто зазначити, що залишків готової продукції на початок та на кінець періоду немає. За наявними даними необхідно скласти звіт про фінансові результати підприємства на основі калькулювання повних витрат.

*Таблиця 4.8*

**Дані про діяльність підприємства «Гроно» за 20xx р.**

Показники	Одиниця виміру	Сума, грн
Обсяг реалізації продукції	од.	700
Ціна за одиницю	грн	1 900
Змінні витрати на один виріб		
– виробничі	грн	950
– адміністративні та на збут	грн	115
Постійні витрати:		
– загальновиробничі	грн	12 000
– адміністративні та на збут	грн	14 100

**Розв’язання ситуаційного завдання 4.1.**

1) дохід від реалізації продукції дорівнює (Д):

$$Д = 700 \cdot 1900 = 1\,330\,000 \text{ грн.}$$

2) собівартість реалізованої продукції (Срп):

$$Срп = (950 \cdot 700) + 12\,000 = 677\,000 \text{ грн.}$$

3) валовий прибуток (Пв):

$$Пв = 1\,330\,000 - 677\,000 = 653\,000 \text{ грн.}$$

4) операційні витрати підприємства (Во):

$$Во = (115 \cdot 700) + 14\,100 = 94\,600 \text{ грн.}$$

5) операційний прибуток (збиток) підприємства (По):

$$По = 653\,000 - 94\,600 = 558\,400 \text{ грн.}$$

Відповідно до системи обліку і калькування повних витрат визначено такі фінансові результати підприємства «Гроно»: дохід від реалізації продукції – 1 330 тис. грн, собівартість реалізованої продукції – 677 тис. грн, валовий прибуток – 653 тис. грн, операційні витрати – 96,6 тис. грн, операційний прибуток – 558,4 тис. грн.

#### Тема 4. Системи і методи калькулювання затрат

### Задача 2

Визначити собівартість видів продукції (А і В), при цьому за базу розподілу непрямих затрат слід прийняти прямі виробничі затрати.

Відомо, що величина накладних затрат за звітний період складає 5 800 грн, а основні показники наведено у табл. 4.9

Таблиця 4.9

### Звіт про фінансові результати за видами продукції, грн

Основні показники	А	В	Усього
1. Ціна реалізації одиниці продукції	10 000	6 000	
2. Прямі виробничі затрати на одиницю продукції	4 000	2 600	
3. Непрямі затрати на одиницю продукції	?	?	5 800
4. Собівартість реалізації одиниці продукції	?	?	
5. Прибуток на одиницю продукції	?	?	
6. Рентабельність продажу, %	?	?	

### Задача 3

Згідно із вихідними даними про підприємство «Світ мила», що наведені у табл. 4.10, скласти звіт про фінансові результати для кожного року на основі калькулювання повних та змінних витрат. Пояснити різницю у річному прибутку, визначеному різними методами калькулювання, зважаючи на те, що нормальна річна потужність товариства – виробництво 15 000 од. продукції на рік.

Таблиця 4.10

### Інформація про діяльність «Світ мила» за три роки

Показник	Звітний період		
	1 рік	2 рік	3 рік
Обсяг реалізації, од.	8 000	10 000	12 000
Обсяг виробництва, од.	10 000	12 000	8 000

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

*Закінчення табл. 4.10*

Показник	Звітний період		
	1 рік	2 рік	3 рік
Запаси готової продукції на початок року, од.	0	2 000	4 000
Прямі матеріальні витрати на од., грн	120	120	120
Прямі витрати на оплату праці на од., грн	58	58	58
Змінні загальновиробничі витрати на од., грн	22	22	22
Постійні загальновиробничі витрати, грн	100 000	100 000	100 000
Постійні витрати на збут, грн	80 000	80 000	80 000
Ціна реалізації за од., грн	120	120	120

**Задача 4**

Згідно із вихідними даними про підприємство «БізнесТренд», що наведені у табл. 4.11, 4.12, скласти звіт про фінансові результати (табл. 4.13) за кожним видом продукції підприємства, застосовуючи поопераційний метод калькулювання собівартості виробів (калькулювання на основі діяльності).

*Таблиця 4.11*

**Дані про діяльність підприємства «БізнесТренд»**

Показники	Вироби			Разом
	Офісні столи	Дитячі столи	Кухонні столи	
Кількість одиниць виготовленої і реалізованої продукції, шт.	10 000	5 000	7 000	X
Ціна одиниці продукції, грн	1135	1100	1105	X
Змінні виробничі витрати на одиницю продукції, грн:				
– матеріальні	300	280	250	X
– на оплату праці	360	380	340	X
Час роботи обладнання на виробництво одиниці продукції, маш.-год	4	3	3	290 000

**Тема 4. Системи і методи калькулювання затрат**

*Закінчення табл. 4.11*

Показники	Вироби			Разом
	Офісні столи	Дитячі столи	Кухонні столи	
Кількість партій виробів	5	10	15	30
Кількість замовлень	10	20	20	50
Число замовників	20	13	15	48
Виробничі накладні витрати, грн:				
– на налагодження обладнання	X	X	X	120 000
– пов’язані з механізованою обробкою основних матеріалів	X	X	X	580 000
– на пакування виробів	X	X	X	140 000
Операційні витрати, грн:				
– на збут	X	X	X	150 000
– адміністративні	X	X	X	300 000

*Таблиця 4.12*

**Перелік факторів витрат та значення витрат  
на одиницю фактора**

Витрати	Фактор зміни витрат	Витрати на одиницю фактора (ставка розподілу витрат), грн
<b>Короткотермінові змінні витрати:</b>		
– матеріальні	одиниця виробу	X
– на оплату праці	одиниця виробу	X
обробкою основних матеріалів	устаткування	
<b>Довготермінові змінні витрати:</b>		
– на налагодження обладнання	кількість партій	
– на пакування виробів	кількість замовлень	
– на збут	кількість замовників	
– адміністративні	кількість замовлень	

Таблиця 4.13

**Звіт про фінансові результати підприємства  
за використання поопераційного методу калькулювання  
собівартості реалізованої продукції**

Показник, грн	Вид продукції			Разом
Дохід від реалізації продукції				
Змінні витрати:				
– матеріали				
– заробітна плата				
– пов’язані з механізованою обробкою основних матеріалів				
Маржинальний дохід				
Виробничі накладні витрати:				
– на налагодження обладнання				
– на пакування виробів				
Витрати на збут				
Адміністративні витрати				
Прибуток				

**Задача 5**

**Необхідно** методом калькулювання на основі діяльності (АВС-метод) визначити собівартість продукції А і В.

Використаємо дані попереднього завдання 1 і наведемо характеристику основних статей непрямих затрат (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

**Характеристика основних статей непрямих затрат**

Статті затрат	Сума, грн
1. Загальновиробничі затрати:	2 800
– затрати на обслуговування обладнання	1 200
– затрати на організацію та управління виробництвом	1 600
2. Адміністративні затрати	1 200
3. Затрати на збут	1 800

Додаткова інформація за видами продукції наведена у табл. 4.15.

*Таблиця 4.15*

**Додаткова інформація за видами продукції**

Види продукції	Кількість переналагоджень обладнання, шт.	Кількість укладених угод, шт.
А	20	50
В	2	10

**Задача 6**

Підприємство «ПромІнвест» спеціалізується на виробництві швейних машин. Основний виробничий процес забезпечує два цехи: механічний (P1) та складський (P2). Для забезпечення потреб основного виробництва сформовано три допоміжні та обслуговуючі підрозділи: склад (S1), ремонтний цех (S2) та їдальня (S3). Призначенням допоміжних виробництв є надання послуг та обслуговування виробничих цехів. Крім цього, у процесі виробничого циклу допоміжні цехи надають послуги один одному (табл. 4.16).

**Необхідно:**

- 1) розподілити накладні витрати допоміжних виробництв методом прямого розподілу;
- 2) розподілити накладні витрати допоміжних виробництв методом послідовного розподілу;
- 3) розподілити накладні витрати допоміжних виробництв за умови застосування методу взаємних послуг.

Таблиця 4.16

**Розподілити виробничі накладні витрати обслуговуючих підрозділів між виробничими**

Підрозділ	Сума накладних витрат	Розподіл послуг		
		S1, %	S2, %	S3, %
P1	800 000	30	70	30
P2	1 000 000	40	30	50
S1	160 000	x	x	10
S2	240 000	20	x	10
S3	200 000	10	x	x
Всього	2 400 000	100	100	100

**? Контрольні питання**

1. Які характеристики та склад виробничої собівартості?
2. Що є об'єктами обліку та об'єктами калькулювання?
3. Які існують етапи розподілу загально-виробничих затрат?
4. Які основні елементи повної собівартості продукції?
5. Які основні варіанти обліку затрат і калькулювання повної собівартості продукції в системі управлінського обліку?
6. Які особливості обліку прямих та непрямих затрат?
7. Які бувають бази розподілу загально-виробничих затрат?
8. Який облік затрат допоміжних виробництв та порядок розподілу послуг?
9. Який порядок обліку та оцінювання незавершеного виробництва?
10. Які особливості калькулювання затрат за видами діяльності (АВС-метод)?
11. Який порядок формування собівартості за методом директ-костинг?
12. Які особливості системи директ-костинг?
13. Як розраховується маржинальний дохід?
14. Яка характеристика простого та розвиненого директ-костингу?

---

## ТЕМА 5

# ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ БЕЗЗБИТКОВОСТІ

---

### 5.1. Питання до розгляду

1. Суть та значення аналізу беззбитковості для цілей управлінського обліку.
2. Економічна модель аналізу «затрати–обсяг–прибуток».
3. Бухгалтерська модель аналізу «затрати–обсяг–прибуток».
4. Основні методи визначення точки беззбитковості для моновиробництва.
5. Критичний обсяг реалізації за умови асортименту.
6. Вплив на прибуток зміни затрат, ціни та обсягу продажу.
7. Використання показників прибутковості продукції для цілей управлінського обліку.
8. Інформаційне забезпечення оцінки життєвого циклу продукції на основі аналізу беззбитковості.
9. Види припущень, яких необхідно дотримуватись при аналізі беззбитковості.

### 5.2. Ключові терміни

Беззбитковість, точка беззбитковості, критична точка, мертва точка, маржинальний дохід, змінні затрати, постійні затрати, аналіз взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток», середньозважений маржинальний дохід, графік беззбитковості, запас фінансової міцності, коефіцієнт маржинального доходу, зона прибутків, зона збитків, аналіз чутливості прибутку, операційний важіль, припущення покладені в основу аналізу беззбитковості.

**5.3. Теоретичний матеріал**

**Суть та значення аналізу безбитковості для цілей управлінського обліку.**

**Аналіз безбитковості** є методом фінансового аналізу для оперативного та стратегічного прогнозування майбутньої діяльності підприємств.

Аналіз безбитковості є складовою аналізу взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток» (Cost–Volume–Profit Analysis (CVP-analysis), який є ефективним засобом фінансового планування та прийняття рішень. Основною метою аналізу взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток» є встановлення змін, які відбудуться з прибутком, якщо зміняться певний рівень продуктивності чи обсягів діяльності (виробництва, продажу тощо). *Ця інформація має суттєве значення для менеджерів, оскільки найбільш суттєвою змінною величиною, яка впливає на дохід (виручку), є саме обсяг діяльності.* Ціннісним інструментом для визначення ступеня та обсягу економічних проблем, з якими стикається певний структурний підрозділ (сегмент діяльності), і для вирішення проблеми є аналіз взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток», оскільки при його проведенні наголос робиться саме на взаємозв'язку трьох важливих показників.

У процесі такого аналізу постійно відслідковується та вивчається залежність між зміною обсягів діяльності та доходами від реалізації (виручкою), затратами та операційним прибутком. Отже, аналіз ґрунтується на встановленні короткострокової залежності між такими індикаторами діяльності, як обсяг діяльності і виручка, затратами та прибутком. При цьому невизначеною величиною завжди є обсяг реалізації, оскільки його формують зовнішні чинники.

**Аналіз взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток»** – це метод системного дослідження взаємозв'язку затрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою одержання відповіді на такі основні питання:

- який обсяг діяльності забезпечить відшкодування всіх витрат (одержання очікуваного розміру прибутку)?

- при якій ціні доходи покривають витрати (забезпечать отримання прибутку)?
- як вплине на прибуток зміна ціни реалізації?
- яким повинен бути додатковий обсяг реалізації, якщо планується збільшити постійні витрати?
- як вплине на прибуток одночасне зменшення ціни та збільшення обсягу реалізації?
- яка структура витрат є найоптимальнішою?

У цьому і розкривається його значення в менеджменті. Він потребує чіткого контролю за формуванням витрат для можливості виділення їх змінної та постійної складової.

Аналіз беззбитковості завжди ґрунтується на величині маржинального доходу на одиницю продукції, а не на величині прибутку на одиницю продукції, групуванні затрат на змінні та постійні, а також обчисленні точки беззбитковості («мертвої» точки) – критичного обсягу діяльності (Break-EvenPoint).

Отже, **точка беззбитковості** – це такий обсяг діяльності, при якому усі одержані доходи покривають усі понесені затрати, маржинальний дохід дорівнює постійним витратам, а прибуток дорівнює нулю.

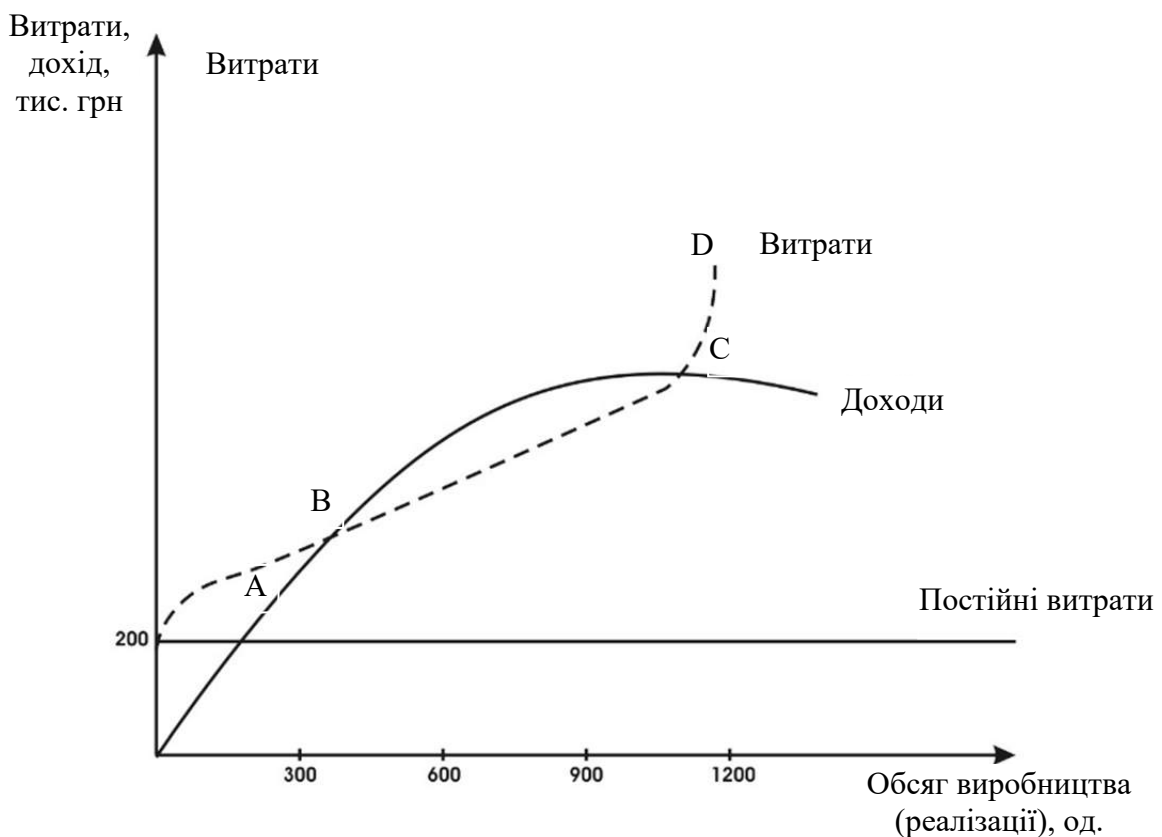
Чим вище знаходиться поріг беззбитковості, тим важче його досягти і навпаки. Для зменшення порогу беззбитковості необхідно або **скорочувати затрати**, або **збільшувати обсяги та підвищувати ціну реалізації продукції**.

Існують різноманітні шляхи зменшення порогу рентабельності, але всі вони стосуються **оптимального співвідношення змінних та постійних затрат**.

Оскільки ключовою метою управлінського обліку є сприяння досягненню зростання ефективності діяльності, то це актуалізує необхідність збору, аналізу та інтерпретації інформації про фактори, що впливають на зміну прибутку. Тому кожному бухгалтеру важливо знати не лише техніку проведення розрахунків, а й усвідомлювати концепцію аналізу взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток».

**Економічна модель аналізу «затрати–обсяг–прибуток».** У теорії існують економічна та бухгалтерська модель взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток». Економічна модель є абстрактним відображенням реальних умов господарювання. Економічною основою аналізу беззбитковості є дві функції з характерними залежностями «витрати–випуск» і «дохід–випуск».

Економісти вивели теоретичну залежність між доходом від реалізації, витратами та прибутком, з одного боку, та обсягом виробництва – з іншого. Вона описана як економічна модель. Крива доходу є нелінійною функцією, що означає, що підприємство може мати більше випущеної продукції тільки при зменшенні ціни: крива доходу підніметься вгору, а потім піде вниз, оскільки ефект зниження ціни почне перевищувати ефект від збільшення обсягу реалізації. Економічна модель зображена на рис. 5.1.



*Рис. 5.1. Поведінка доходу та витрат (економічна модель взаємозв'язку «затрати –обсяг–прибуток»)*

Оскільки, підприємство може реалізувати більше продукції за умови зниження ціни, то при невеликих обсягах діяльності крива доходу зростає різко, а після точки В починає вирівнюватися і підніматися не так круто, тобто крива доходу є нелінійною функцією. Починаючи з точки В, підприємство має можливість використовувати обладнання в економічно ефективних масштабах виробництва, одержувати переваги за рахунок спеціалізації праці тощо. Між точками С та D крива знову піднімається крутіше, що свідчить про підвищення витрат на одиницю у цьому діапазоні.

Причиною може бути те, що обладнання експлуатується вище проектного рівня, а отже, частіше виходить з ладу. Горизонтальна пряма показує затрати на утримання та експлуатацію діючих виробничих потужностей та інших постійних витрат. Друга крива ілюструє сукупні витрати і перетинається з першою двічі. Отже, існує два рівні випуску продукції (обсягів діяльності), при яких доходи покривають затрати на них. Таким чином, економічна модель *показує наявність двох точок беззбитковості*.

Економісти вважають, що середні змінні витрати на одиницю продукції по мірі зростання обсягів діяльності спочатку скорочуються, потім стабілізуються, а потім знову зростають. Це явище називають ефектом масштабу. Існує діапазон, у якому досягти економії за рахунок оптимізації масштабу виробництва у короткий проміжок часу неможливо. Так, у діапазоні від С до D крива витрат піднімається більш круто, оскільки збільшуються змінні витрати на одиницю продукції – це вже негативний ефект масштабу.

Економічна теорія стверджує, що при обсягах виробництва, за яких прибуток є максимальним, маржинальні витрати дорівнюють маржинальному доходу. У точці, в якій загальний дохід (виручка) досягає максимуму, маржинальний дохід дорівнює нулю.

Отже, застосовуючи економічну модель взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток», можна дійти *висновків*:

- 1) економічна модель представлена у вигляді двох функцій з характерними залежностями: «витрати–випуск» і «дохід–випуск»;
- 2) економічна модель *показує наявність двох точок беззбитковості*;
- 3) середні змінні витрати на одиницю продукції по мірі зростання обсягів діяльності спочатку скорочуються, потім стабілізуються, а потім знову зростають – ефект масштабу;
- 4) Дохід = Сукупні витрати, Прибуток = 0.

**Бухгалтерська модель** аналізу «затрати–обсяг–прибуток» відображає лінійну залежність поведінки затрат та величини доходу від обсягу виробництва (*припущення про те, що змінні затрати та ціна залишаються незмінними*).

Графічне зображення бухгалтерської моделі аналізу «затрати–обсяг–прибуток» (рис. 5.2) ілюструє дві прямі, що перетинаються, а не криві, як у економічній моделі, оскільки зроблено припущення про те, що змінні затрати та ціна залишаються незмінними (отже, залежність має лінійний характер).

Порівняння дозволяє зробити декілька висновків: на відміну від попередньої моделі (рис. 5.1), існує лише одна точка беззбитковості, а зі зростанням обсягів діяльності зона прибутку збільшується. Тому діяльність буде найбільш прибутковою при максимальному використанні виробничих потужностей. Безумовно, економічна модель є більш реалістичною, оскільки базується на тому, що криві затрат і доходів описують нелінійні залежності. Але будь-яку криву можна представити як сукупність прямих, що дозволяє спростити розрахунки залежностей. Отже, бухгалтерська модель має право на існування. Між тим, її використання можливе лише для прийняттого діапазону обсягів виробництва (на ньому пряма і крива майже співпадають). На рис. 5.3 – це інтервал від 500 од. до 1 100 од.

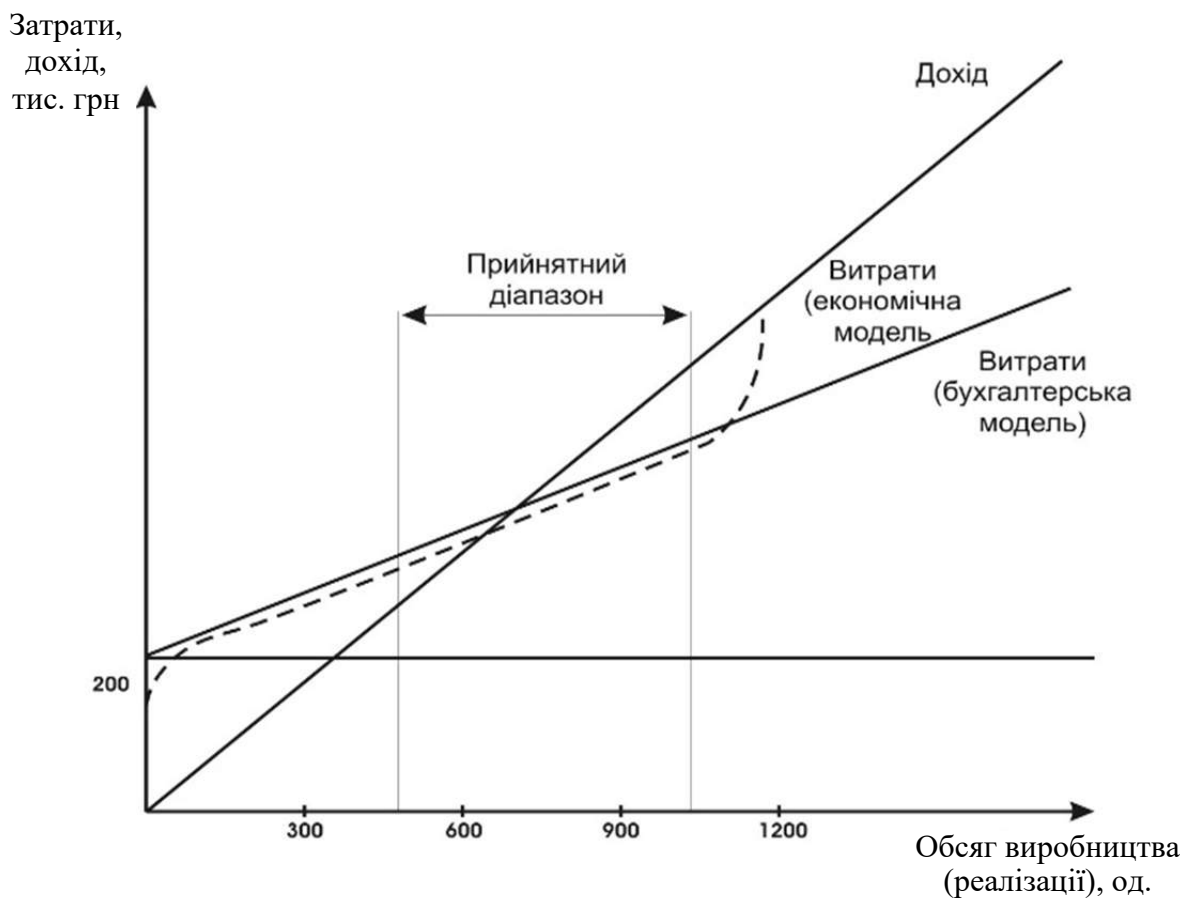
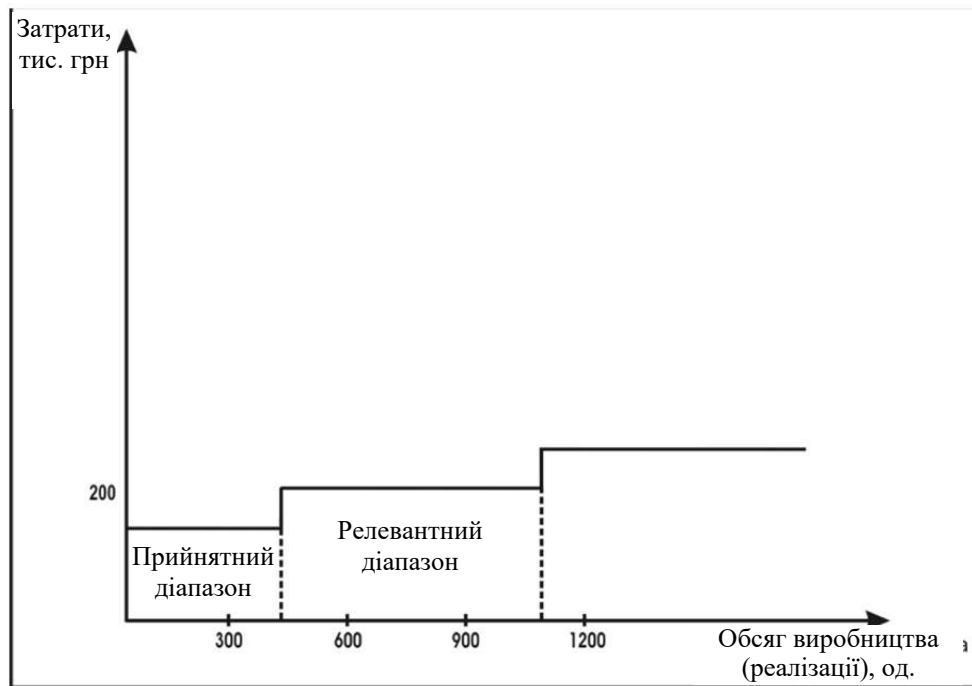


Рис. 5.2. Поведінка доходу та витрат (бухгалтерська модель взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток»)

Окремий висновок стосується постійних витрат. Функція постійних витрат у бухгалтерській моделі пересікається із вертикальною віссю в точці 200 тис. грн, а в економічній моделі – у точці 180 тис. грн. Це пояснюється поведінкою постійних витрат поза межами прийнятного діапазону (рис. 5.3).



*Рис. 5.3. Постійні затрати у довгостроковій перспективі (бухгалтерська модель)*

Рівень постійних затрат у сумі 200 тис. грн може належати до рівня виробництва від 500 до 1 100 одиниць, а при економічному спаді виробництво може скоротитися до 300 од., що зумовить скорочення обсягів діяльності, появу надлишку робочої сили тощо. При такій ситуації постійні затрати можуть бути скорочені до 150 тис. грн. Якщо рівень діяльності перевищить 1 100 од., то з'являться додаткові постійні затрати, що будуть більшими за 200 тис. грн. Все це свідчить про те, що у довгостроковій перспективі постійні витрати змінюються ступінчато. Якщо у короткостроковому періоді прийнятним діапазоном менеджерами обрано 500–1 100 од., то йому мають відповідати постійні витрати у розмірі 200 тис. грн. Економічний спад зумовить необхідність їх скорочення. Лінія постійних витрат в інтервалі до 300 од. характеризує витрати на забезпечення функціонування основних діючих виробничих потужностей. Вона аналогічна лінії постійних витрат в економічній моделі (зображено пунктиром на рис. 5.2).

Крім того, бухгалтери припускають, що ціна реалізації у прийнятному діапазоні є постійною. Це впливає на те, що лінія доходів є прямою. Таке припущення є життєздатним для ситуації стабільності цін або коли конкуренція має нецінову форму. За межею прийнятного діапазону збільшення доходу можливе тільки при значному зниженні ціни. Оскільки підприємства не планують працювати поза межами прийнятного діапазону, то при створенні бухгалтерської моделі не ставиться за мету одержання точної функції доходу поза ним.

Отже, застосовуючи бухгалтерську модель взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток», можна дійти *висновків*:

- 1) бухгалтерська модель містить лише одну точку беззбитковості;
- 2) використання бухгалтерської моделі є доцільним в рамках релевантного діапазону, для прийняття короткострокових рішень;
- 3) у довгостроковій перспективі постійні витрати змінюються ступінчато;
- 4) Ціна реалізації у прийнятному діапазоні є постійною;
- 5) Дохід = Сукупні витрати, Прибуток = 0.

**Основні методи визначення точки беззбитковості для моновиробництва.** *Розраховується точка беззбитковості двома методами:*

- математичний (метод рівняння та маржинальний метод);
- графічний (графік беззбитковості, графік взаємозв'язку «обсяг–прибуток», графік маржинального доходу).

Проілюструємо використання **графічного методу**, оскільки ми вже з'ясували, що бухгалтерська модель відображає лінійну залежність поведінки затрат та величини доходу від обсягу діяльності ( $y = a + bx$ ). Нехай сукупні постійні затрати становлять 45000 тис. грн. Ціна за одиницю – 800 грн, а змінні затрати на одиницю – 500 грн (рис. 5.4).

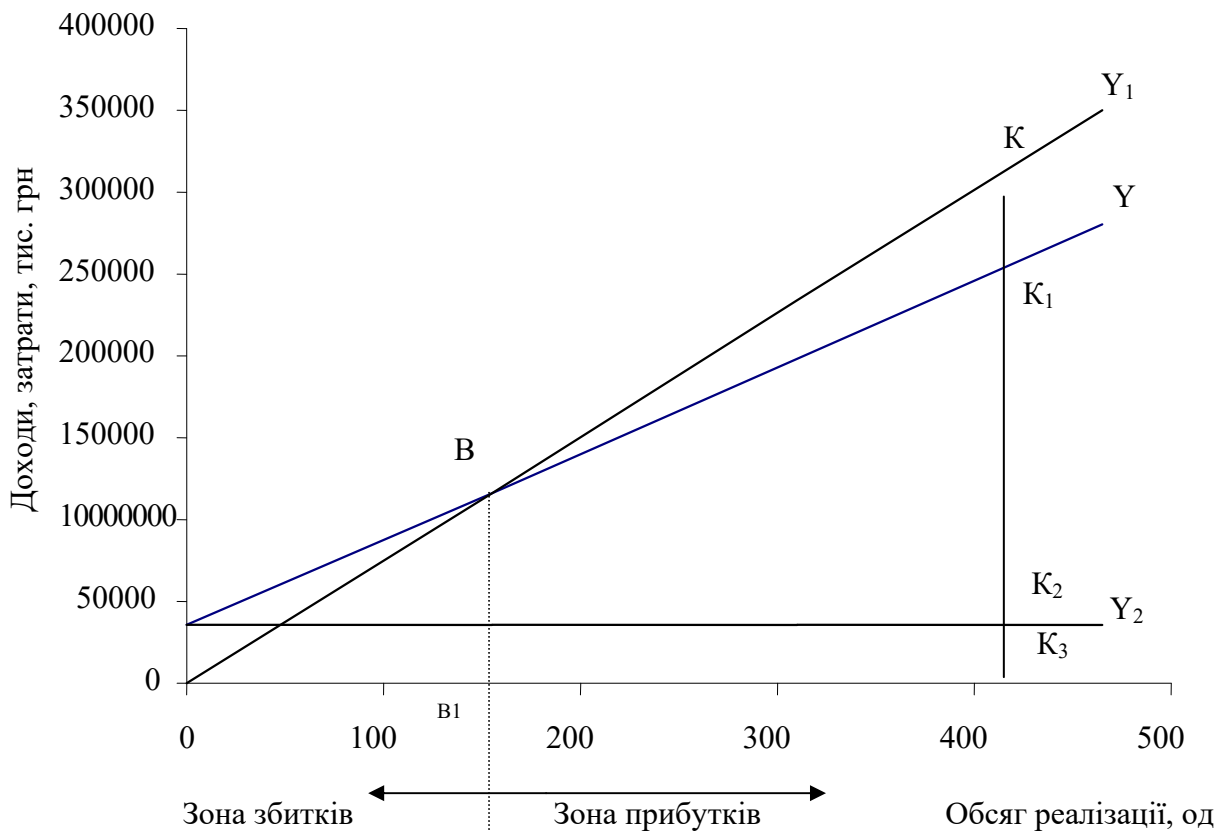


Рис. 5.4. Графічне зображення залежності «затрати–обсяг–прибуток» (графік беззбитковості)

**лінія  $Y_1$**  – пряма, що описує поведінку доходу (завжди починається з нульової точки, оскільки, якщо не було продажу, то й немає виручки/доходу);

**лінія  $Y_2$**  – пряма, що описує поведінку постійних затрат;

**лінія  $Y$**  – пряма, що описує поведінку сукупних затрат (починається з точки постійних витрат при відсутності обсягу реалізації);

**$B$**  – точка беззбитковості/критичний обсяг діяльності (перетин лінії доходу та лінії витрат);

**Зона збитків** – зона на осі абсцис, що лежить ліворуч від точки  $B_1$ ;

**Зона прибутків** – зона праворуч від точки  $B_1$ .

На графіку видно, що лінія виручки і затрат перетинається у точці В, яка характеризується двома координатами, що лежать на осі абсцис (кількість одиниць) та ординат – це їх грошовий еквівалент: В (150, 120000).

Отже, точка беззбитковості у натуральних вимірниках дорівнює 150 одиницям при ціні 800 грн. Тобто точка беззбитковості у грошовому еквіваленті становить 120000 грн.

Таким чином, точка беззбитковості може бути виражена в натуральних (наприклад, кількість продукції), грошових (виручка) одиницях або у відсотках до нормальної потужності.

При цьому важливо усвідомити етапи побудови графіка беззбитковості. Ними є такі:

1. Побудова графіка осей (Х – обсяг діяльності у грн, натуральних одиницях, або як відсоток використання виробничих потужностей; Y – витрати та дохід, грн).

2. Нанесення лінії постійних витрат.

3. Обчислення та нанесення на графік сукупних затрат для двох обсягів діяльності (наприклад, для 400 од. вони становлять  $500 \times 400 + 450000 = 245000$  грн).

4. Нанесення лінії змінних затрат (з точки постійних затрат через точки обчислених сукупних затрат).

5. Розрахунок і нанесення доходу для двох обсягів діяльності.

6. Нанесення лінії сукупного доходу (через нанесені за п. 5).

Залежність «затрати–обсяг–прибуток» можна дослідити, побудувавши ще два графіки: маржинального доходу та взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток» (див. рис. 5.5 та рис. 5.6).

Так, графік на рис. 5.5 ілюструє залежність маржинального доходу від обсягу продажу і затрат (*маржинальним доходом* називають різницю між доходом від реалізації та змінними затратами підприємства).

Спочатку проводять лінію змінних затрат, до яких додають постійні. Це робить можливим ілюстрацію маржинального доходу, зона якого розташована між лінією виручки (доходу) та лінією змінних затрат.

При обсязі продажу у кількості 150 од. маржинальний дохід дорівнює сумі постійних затрат (45000 грн), а при збільшенні обсягу реалізації на графіку відслідковується прибуток (лінія доходу знаходиться вище лінії затрат).

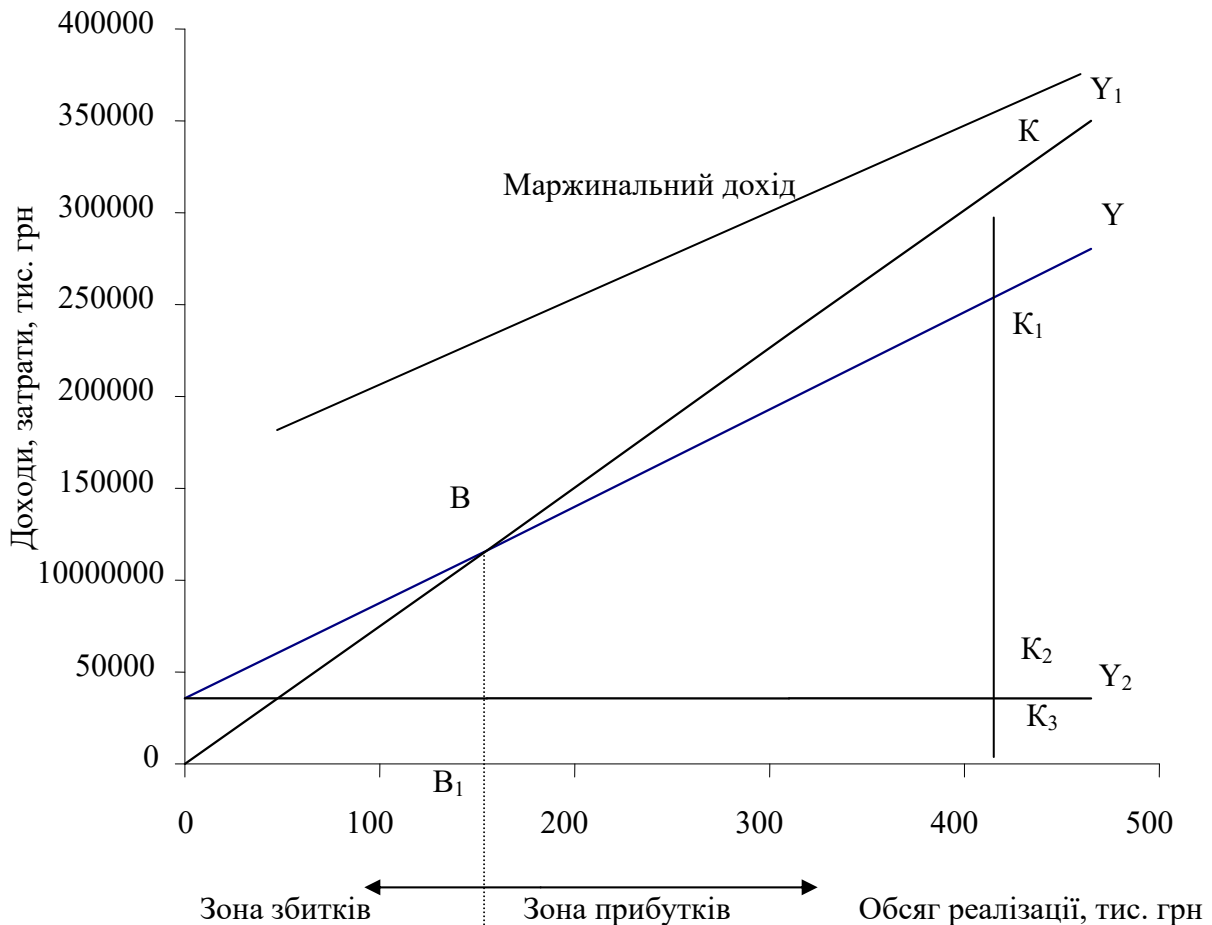


Рис. 5.5. Графік маржинального доходу

**Графік взаємозв'язку «прибуток–обсяг»** (рис. 5.6) ілюструє залежність прибутку від обсягу продажу у натуральних, або грошових одиницях. У разі відсутності реалізації розмір збитків відповідає сумі постійних затрат. Величина збитків зменшується зі збільшенням обсягу і дорівнює нулю, коли він становить 150 од.

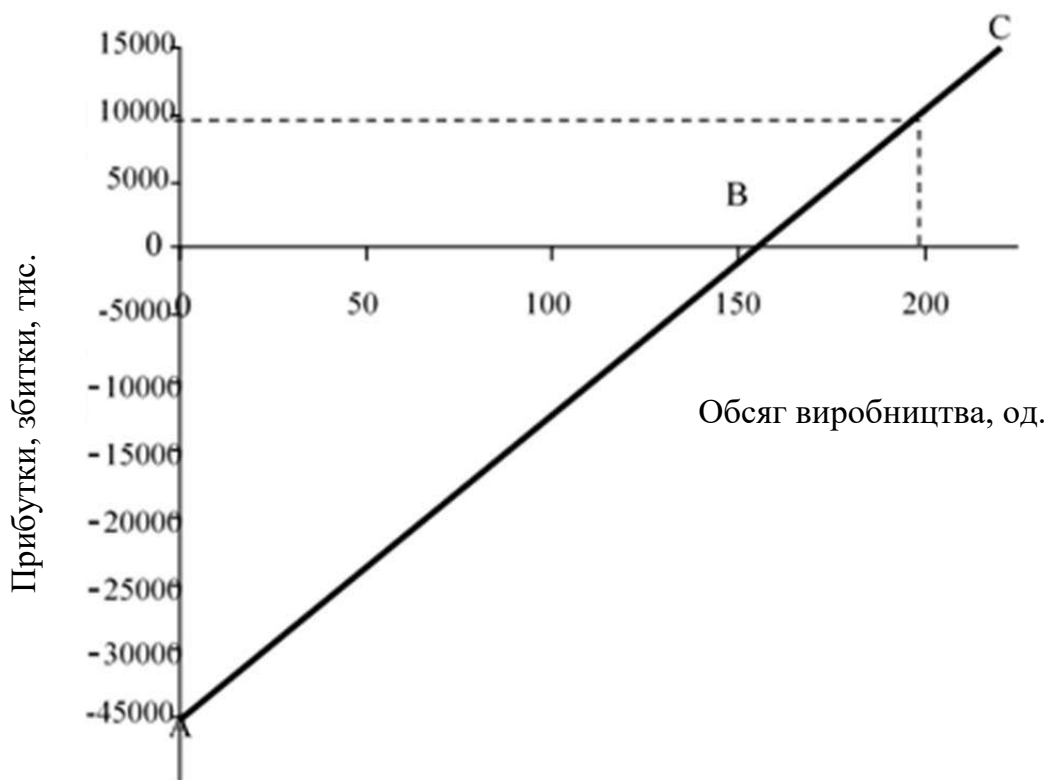


Рис. 5.6. Графік взаємозв'язку «обсяг–прибуток»

**Проілюструємо використання математичних методів визначення точки безбитковості.** Скористаємося такими вихідними даними умовного підприємства К, яке виробляє один продукт (продукцію, роботу чи послугу) та проілюструємо використання цих методів. Нехай відомо таке:

Таблиця 5.1

**Показники діяльності підприємства К**

Показники	Сума, грн
1. Матеріали на одиницю	120
2. Пряма зарплата на одиницю	80
3. Виробничі накладні витрати на одиницю (змінні)	300
4. Постійні накладні витрати на весь випуск	45000

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

*Закінчення табл. 5.1*

Показники	Сума, грн
5. Ціна	800
6. Обсяг реалізації фактичний, од.	250
7. Дохід	200000
8. Прибуток	30000
9. Податок на прибуток, %	18

**Метод рівняння.** Визнаний (отриманий) дохід повинен покрити понесені затрати та забезпечити отримання прибутку, що виразимо *рівнянням 1*:

$$\text{Дохід} = \text{Змінні затрати} + \text{Постійні затрати} + \text{Прибуток} \quad (5.1)$$

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то очевидно, що точка беззбитковості у грн дорівнює сумі затрат:

$$\text{Точка беззбитковості у грн} = \text{Змінні затрати} + \text{Постійні затрати} \quad (5.2)$$

Виразивши кількість реалізованої продукції через  $q$  (quantity), видозмінено *рівняння 1*:

$$800q = 500q + 45000.$$

Тепер нескладно визначити критичний обсяг діяльності (точку беззбитковості у натуральних одиницях –  $q$ ):

$$q = 150 \text{ (од.)} = (45000 : (800 - 500)).$$

Відповідно, точка беззбитковості у грн становить:

$$120\,000 \text{ грн} = (150 \cdot 800) \text{ (див. рис. 5.4).}$$

**Метод маржинального доходу.** Для застосування цього методу необхідно знати, що маржинальним доходом називають різницю між доходом від реалізації та змінними затратами підприємства ( $800 - 500$ ). Маржинальний дохід також можна розглядати як джерело покриття постійних витрат і формування прибутку (в економічній літературі його називають по-різному: внеском у покриття постійних витрат та отримання прибутку, внеском одиниці продукції, маржинальним прибутком, контрибуцією, граничним або додатковим доходом). Чим більше обсяг реалізації, тим вищий маржинальний дохід отримує підприємство і тим більша величина ввійде до прибутку після покриття постійних витрат. Тому, саме маржинальний дохід є об'єктом пильної уваги з боку керівництва суб'єкта господарювання.

Розрізняють сукупний маржинальний дохід та маржинальний дохід на одиницю:

$$M_d = C - Z_3, \quad (5.3)$$

де  $M_d$  – маржинальний дохід на одиницю продукції;

$C$  – ціна одиниці продукції;

$Z_3$  – змінні витрати на одиницю продукції.

$$C_{MD} = V \cdot M_d = O \cdot (C - Z_3), \quad (5.4)$$

де  $C_{MD}$  – сукупний маржинальний дохід;

$O$  – обсяг реалізації продукції.

$$C_{MD} = Z_{\Pi} + \Pi, \quad (5.5)$$

де  $Z_{\Pi}$  – постійні затрати;

$\Pi$  – прибуток.

У нашому прикладі у точці беззбитковості сукупний маржинальний дохід розраховується так:  $800q - 500q = 300q$ .

Маржинальний дохід, який припадає на одиницю продукції становитиме, відповідно, 300 грн ( $800 - 500 = 300$ ). Саме цей показник використовується при розрахунку точки беззбитковості.

Послідовно трансформуємо базове *рівняння 1* та виведемо необхідну формулу. Знаючи, що дохід – це добуток ціни та кількості, сукупні змінні затрати – добуток змінних затрат та кількості, а прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, отримаємо *рівняння 4*:

**Ціна ( $p$ -price) · Кількість ( $q$ -quantity) = (Змінні затрати на одиницю ( $vc$ -variablecost) · Кількість) + Постійні затрати ( $FC$ -Fixedcost),**

тобто;

$$pq = vq + FC. \quad (5.6)$$

Винесемо  $q$  за дужку та отримаємо:

$$\begin{aligned} pq - vq &= FC \\ q(p - v) + FC & \end{aligned}$$

Звідси  $q = FC : (p - v)$ , а показник у дужках – маржинальний дохід на одиницю.

Таким чином, виводимо формулу 7:

**Точка беззбитковості у натуральних одиницях (ТБ нат.) =**  
**= Постійні затрати : маржинальний дохід**  
**на одиницю. (5.7)**

Знайдемо точку беззбитковості для підприємства К:

ТБ нат. =  $45000 : (800 - 500) = 150$  (од.). Визначення грошового еквівалента можна здійснити двома способами:

- 1) помноживши на ціну, або
- 2) скориставшись відносним показником – коефіцієнтом маржинального доходу.

**Коефіцієнт маржинального доходу (кмд)** – співвідношення маржинального доходу та доходу (виручки) підприємства (норма маржинального доходу, коефіцієнт покриття), відображає питому вагу маржинального доходу у величині виручки від реалізації продукції або в ціні товару.

$$kmd = \text{Маржинальний дохід} / \text{Дохід (виручка)}. \quad (5.8)$$

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = 300 : 800 = 0,375.$$

$$\text{Точка безбитковості у грн} = \text{Постійні витрати} / \text{Коефіцієнт маржинального доходу}. \quad (5.9)$$

$$\text{Точка безбитковості} = 45000 : 0,375 = 120000 \text{ (грн)}$$

Отже, застосувавши три різні методи, ми отримали однакові результати і дізналися, що підприємство зможе покрити доходами понесені витрати, якщо реалізує 150 одиниць при ціні 800 грн. Безбитковий обсяг продажу становитиме 120000 грн.

**Критичний обсяг реалізації за умови відсутності асортименту.** У практиці діяльності суб'єктів господарської діяльності моновиробництва зустрічаються не так часто. Якщо на підприємствах декілька видів продукції, то аналіз безбитковості можна здійснити за допомогою використання середньозваженого маржинального доходу.

Для визначення точки безбитковості підприємства, яке має широкий асортимент продуктів діяльності, необхідно спочатку визначити маржинальний дохід кожного та його питому вагу в сукупному обсязі реалізації, а далі переходити до визначення середньозваженого маржинального доходу. Середньозважений маржинальний дохід є сумою величин маржинального доходу різних продуктів, зважених за допомогою комбінації їх продажу (питомої ваги в обсязі реалізації):

**Комбінація продажу (SaleMix)** – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу.

**Середньозважений маржинальний дохід (Weighted Average Contribution Margin)** – це сума величин маржинального доходу різних продуктів, зважених за допомогою комбінації їх продажу ( $k$ ).

Етапи аналізу передбачають послідовне визначення:

- маржинального доходу за видами продуктів;
- комбінації продажу кожного продукту;
- середньозваженого маржинального доходу;
- умовного значення точки беззбитковості (ТБ ум.);
- точки беззбитковості для кожного продукту.

### **Вплив на прибуток зміни затрат, ціни та обсягу продажу**

За допомогою аналізу взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток» на практиці можна дізнатися, що буде відбуватися з прибутком за умови зміни таких параметрів діяльності, як затрати, ціна та обсяг реалізації. Інакше кажучи, проводять аналіз чутливості прибутку до зміни параметрів діяльності.

**Аналіз чутливості прибутку (Sensitivity Analysis)** передбачає визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу, ціни та витрат. У процесі його проведення використовують такі показники: *коефіцієнт маржинального доходу (кмд)*, *запас міцності (ЗМ)* та *операційний важіль (ОВ)*.

**1. Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток за допомогою коефіцієнта маржинального доходу (кмд)** здійснюється за формулою:

$$\text{Зміна прибутку} = \text{Зміна обсягу продажу} \cdot \text{кмд}. \quad (5.10)$$

Повернемося до інформації, наведеної у табл. 5.1, і припустимо, що підприємство К змогло збільшити обсяг продажу на 20%, ( $250 \cdot 0,2 = 50$  од.  $\cdot 800 = 40\,000$  грн). Збільшення прибутку відбудеться на 15000 грн ( $40000 \cdot 0,375$ ).

2. **Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток за допомогою запасу міцності.**

**Запас міцності (Marginofsafety)** – це величина, на яку фактичний або плановий обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу:

$$\text{Запас міцності} = \text{Обсяг продажу} - \text{Точка беззбитковості}. \quad (5.11)$$

Так, для підприємство К при обсязі продажу 200 000 грн запас міцності дорівнює 80 000 грн (200000 – 120000), що при ціні у 800 грн відповідає 100 од. (або 250 – 150 = 100 од).

Запас міцності дозволяє визначити граничну величину можливого зниження обсягу реалізації без ризику потрапити у зону збитків.

Крім того, запас міцності також використовують для визначення суми операційного прибутку:

$$\begin{aligned} \text{Операційний прибуток} &= 3М \cdot (кмд) \\ 80000 \cdot 0,375 &= 213\,333 \text{ грн}. \end{aligned} \quad (5.12)$$

Необхідно розрізняти як абсолютну величину запасу міцності (у грн чи натуральних одиницях), так і відносну, яку називають **коефіцієнтом запасу міцності (Кзм) (Marginof Safety Ratio)**:

$$k_{зм} = 3М / \text{обсяг продажу (виручка / дохід)}. \quad (5.13)$$

За допомогою коефіцієнта запасу міцності вимірюється ризик нерентабельної роботи. Значення знаходиться в інтервалі  $\infty$  до +1. Таким чином, чим більше значення  $k_{зм}$ , тим менше ймовірність, що підприємство зазнає збитку у разі зменшення обсягу продажу.

Для побудови ефективної діяльності підприємству важливо не лише знати показники прибутковості, а й розуміти, яким

є для нього кращим співвідношення постійних і змінних затрат, тобто знати його **структуру витрат**. Так, більша питома вага постійних затрат у структурі затрат зумовлює більший вплив на прибуток зміни обсягу продажу. Міру використання постійних затрат називають операційним важелем.

**Операційний важіль** – це таке співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

Тому, операційний важіль більший у підприємств, що мають більшу питому вагу постійних витрат, а отже, і більший коефіцієнт маржинального доходу.

Операційний важіль кількісно виражається через його фактор:

$$\text{Фактор операційного важіля} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Операційний прибуток}} \quad (5.14)$$

Сила впливу операційного важеля показує як змінюється прибуток при збільшені або зменшені обсягу реалізації. Фактор операційного важіля визначає відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу продажу:

$$\text{Відсоток зміни прибутку} = \text{Відсоток зміни продажу} \times \text{Фактор операційного важіля} \quad (5.15)$$

Отже, доцільно запропонувати використовувати CVP-аналіз для пошуку найбільш вигідних для підприємства комбінацій змінних і постійних витрат, ціни реалізації та обсягу реалізованої продукції. Цей інструмент дозволяє визначати маржинальний прибуток підприємства і планувати обсяг виробництва і плановий прибуток за даними показників.

Якщо постійні витрати використовуються, щоб знизити рівень змінних витрат у такий спосіб, щоб підвищити маржинальний дохід і знизити операційний прибуток, то коефіцієнт операційного важіля зростає, сигналізуючи про підвищення

підприємницького ризику. Для моделювання змін економічних показників підприємства потрібно використовувати показник операційного важеля, застосовуючи різні сценарії розвитку подій. Будь-яка зміна виручки від реалізації продукції призводить до зміни прибутку в більшу або меншу сторону.

Розглянуті економічні показники є важливими індикаторами реагування прибутку на зміни обсягів продажу. Водночас вони не дають відповіді на питання: як зміниться прибуток у разі зміни витрат, ціни та (або) обсягу продажу. Такий комбінований вплив можна визначити трьома способами:

- підготувавши порівняльний звіт про прибуток;
- провівши диференціальний аналіз;
- провівши маржинальний аналіз.

**Використання показників прибутковості продукції для цілей управлінського обліку.** Розглянемо можливості використання показників прибутковості на прикладі підприємства К, власник якого хотів би отримати 70 000 грн прибутку і розглядає варіанти його досягнення.

З наявних двох варіантів використання внутрішнього потенціалу підприємства він схиляється до варіанта 2 (ціна на продукт залишиться незмінною, що відповідає попиту на нього).

*Таблиця 5.2*

**Вихідні дані для вибору рішення про збільшення прибутку**

Показники	В-1: Базовий варіант	В-2: Варіант, запропонований командою менеджерів
Ціна	800	800
Змінні виробничі витрати	500	400
Постійні витрати	45000	30000

Бухгалтером-аналітиком надана додаткова інформація з розрахунками:

Таблиця 5.3

**Розрахунок очікуваного прибутку**

Показник	Варіант 1 В-1: Базовий	В-2: Запропонований командою менеджерів
Дохід = Змінні затрати + Постійні затрати + Прибуток		
Кількість, яка забезпечує отримання бажаного прибутку, од.	$800q = 500q + 45000 + 70000$ $q = 135000 : 300 = 450$	$800q = 400q + 30000 + 70000$ $q = 100000 : 400 = 250$
Дохід, який забезпечує отримання бажаного прибутку, грн	$450 \cdot 800 = 360\,000$ грн	$250 \cdot 800 = 200000$
Маржинальний дохід	$800 - 500 = 300$	$800 - 400 = 400$
Точка беззбитковості, од	$45000 : 300 = 150$	$30000 : 400 = 75$
Точка беззбитковості, грн	120000	60000
Запас міцності, грн	$360\,000 - 120000 = 240000$	$200000 - 60000 = 140000$
Коефіцієнт запасу міцності	$240000 : 360\,000 = 0,667$	$140000 / 200000 = 0,7000$

*Джерело: розраховано автором*

Отже, хоч обидві альтернативи забезпечують однаковий розмір прибутку (70000 грн), ризик зазнати збитку в разі недосягнення необхідного обсягу продажу при В-1 вищий. Це пов'язано з тим, що В-2 забезпечує більший маржинальний дохід. Крім того, на ринку значно легше реалізувати меншу кількість продукту (250, а не 450 од.). Розглянутий приклад свідчить про те, що характер реагування прибутку на зміни залежить від структури витрат (співвідношення постійних та змінних).

За допомогою використання показників аналізу взаємозв'язку «затрати-обсяг-прибуток» можна дізнатися яким буде обсяг реалізації при запланованому прибутку, та навпаки визначити прибуток за певного обсягу.

**Визначення прибутку за певного обсягу продажу:**

$$\text{Прибуток} = \text{Виручка} - (\text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати})$$

або (5.14)

$$\text{Прибуток} = (\text{Виручка} \cdot \text{К мд}) - \text{Постійні витрати}$$

**Визначення обсягу реалізації при запланованому прибутку:**

$$\text{Виручка грн} = (\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}) / \text{Кмд};$$

$$\text{Обсяг продажу нат.} = (\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}) : \text{Маржинальний дохід на од.} \quad (5.16)$$

При визначені планового прибутку необхідно враховувати, як вплине на кінцевий результат оподаткування, тому варто використовувати такі формули розрахунку:

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} - (\text{Операційний прибуток} \cdot \text{Ставку податку})$$

або (5.16)

$$\begin{aligned} \text{ЧП} &= \text{Операційний прибуток} \cdot (1 - \text{Ставка податку}) \\ \text{Операційний прибуток} &= \text{ЧП} : (1 - \text{Ставка податку}). \end{aligned}$$

---

---

## Інформаційне забезпечення оцінки життєвого циклу продукції на основі аналізу безбитковості.

Методики аналізу взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток» дозволяють оцінювати життєвий цикл продукції на різних її стадіях. При цьому чітко визначається оптимальне співвідношення змінних та постійних затрат, прибутковість на різних стадіях технологічного процесу та життя продукції.

**Життєвий цикл виробу (Product Life Circle)** – це період часу від початку розробки виробу до втрати на нього споживчого попиту. Зазвичай цей цикл включає в себе 4 стадії: впровадження, зростання, зрілість та спад (насичення).

Необхідно враховувати, що відповідно до економічної моделі безбитковості, продукція протягом її життєвого циклу зазнає два пороги безбитковості, а отже, і два пороги рентабельності (рис. 5.7). Щоб визначити, який внесок у покриття затрат та формування прибутку здійснює кожна фаза життєвого циклу, розглянемо їх більш детально.

*Етап 1 «впровадження»* – характеризується невеликою виручкою, що не забезпечує покриття змінних та постійних затрат. Спостерігаються значні затрати при невеликому грошовому потоці.

*Етап 2 «зростання»* – спостерігається підвищення грошових потоків, що забезпечують формування виручки, яка в змозі покрити прямі змінні, прямі специфічні постійні та частину віднесених на дату продукції постійних загальних затрат. Характерним є непропорційне зростання виручки, за рахунок продукції, що має попит.

*Етап 3 «зрілість»* – зменшення затрат на впровадження продукції сприяє підвищенню грошових потоків. На цьому етапі відбувається повне покриття усіх затрат за рахунок виручки, а також формування внеску у загальний прибуток підприємства. Проте у зв'язку з насиченням ринку, наприкінці стадії спостерігається уповільнення зростання виручки.

*Етап 3 «спад»* – характеризується зменшенням виручки та попитом на продукцію. Доходи можуть відшкодувати лише прямі змінні та специфічні постійні затрати і незначна частина загальних постійних затрат.



Рис. 5.7. Графік життєвого циклу продукції

Момент виведення продукції настає, коли виручка не в змозі покривати усі затрати та забезпечувати формування прибутку підприємства.

**Види припущень, яких необхідно дотримуватись при аналізі безбитковості.** На практиці використання аналізу безбитковості має опиратися на такі припущення:

**Припущення 1.** Фактором витрат і доходів є лише обсяг діяльності (продажу), всі інші фактори залишаються постійними.

Це означає, що ще на стадії планування доцільно здійснювати аналіз для декількох ситуацій з урахуванням змін інших факторів.

**Припущення 2.** Аналіз можна застосовувати за умов моновиробництва або при постійному співвідношенні кількох продуктів у комбінації їх продажу. Для кожної комбінації продажу існуватиме своя точка беззбитковості або окремий рівень цільового прибутку. Отже, при наявності змін у структурі реалізації необхідно вносити відповідні зміни у розрахунки.

**Припущення 3.** Прибуток визначають на основі калькулювання неповної собівартості та використовують описані вище методики.

Отже, є певні особливості визначення точки беззбитковості при калькулюванні повної собівартості. Якщо обсяги виробництва і реалізації не збігаються, то точки беззбитковості за умов використання повної собівартості залежатимуть від фактичного обсягу продажу; фактичного обсягу виробництва; обсягу виробництва, на підставі якого встановлено ставки розподілу непрямих постійних витрат.

**Припущення 4.** Сукупні витрати та дохід є лінійною функцією випуску (за умов релевантного діапазону та короткого проміжку часу). Це дозволяє використовувати в аналізі лінійні рівняння.

**Припущення 5.** Витрати можна точно розподілити на змінні та постійні, що залежить від надійності визначеної функції витрат.

Ці припущення обмежують поле застосування аналізу взаємозв'язку і передбачають обережне його застосування для отримання необхідної інформації при плануванні, бюджетуванні та прийнятті рішень.

**5.4. Тести**

*1. Аналіз впливу зміни величини затрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства називають:*

- а) СVP-аналізом;
- б) маржинальним аналізом;
- в) факторним аналізом;
- г) аналізом чутливості прибутку.

*2. СVP-аналіз передбачає встановлення:*

- а) короткострокової залежності між затратами, обсягом виробництва (реалізації) й доходами;
- б) довгострокової залежності між обсягом виробництва й доходами, витратами й прибутком;
- в) довгострокової залежності між обсягом виробництва й доходами;
- г) короткострокової залежності між обсягом виробництва й доходами.

*3. СVP-аналіз заснований на принципах калькулювання за:*

- а) змінними затратами;
- б) повними затратами;
- в) нормативними затратами;
- г) бюджетними затратами.

*4. Припущення, яких необхідно дотримуватись при аналізі взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток»:*

- а) аналіз беззбитковості ґрунтується на класифікації затрат на постійні та змінні;
- б) затрати та доходи від реалізації продукції знаходяться в лінійній залежності від рівня виробництва (реалізації);
- в) ціни на сировину, матеріали, послуги, що використовуються в процесі виробництва, не змінюються протягом звітного періоду;
- г) всі перелічені вище варіанти.

5. *Графік маржинального доходу ілюструє залежність:*
- а) доходу від обсягу продаж і затрат підприємства;
  - б) прибутку від обсягу продаж і затрат підприємства;
  - в) доходу від обсягу продаж;
  - г) обсягу продаж і затрат підприємства.
5. *У точці безбитковості маржинальний дохід дорівнює:*
- а) змінним затратам;
  - б) постійним затратам;
  - в) нулю;
  - г) виручці від реалізації.
7. *Точка безбитковості – це обсяг випуску (продаж), при якому:*
- а) маржинальний дохід = 0;
  - б) виручка від реалізації = змінним витратам;
  - в) виручка від реалізації = постійним витратам;
  - г) прибуток від реалізації = 0.
8. *Точка безбитковості в натуральних одиницях визначається:*
- а) множенням постійних затрат на коефіцієнт маржинального доходу;
  - б) діленням постійних затрат на коефіцієнт маржинального доходу;
  - в) діленням постійних затрат на маржинальний дохід з одиниці продукції;
  - г) множенням постійних затрат на маржинальний дохід з одиниці продукції.
9. *Розрахунок обсягу діяльності, необхідного для отримання бажаного прибутку, визначається за формулою:*
- а) Виручка від реалізації = Змінні затрати + Постійні затрати + Бажаний прибуток;
  - б) Виручка від реалізації = Постійні затрати + Бажаний прибуток;

- в) Виручка від реалізації = Змінні затрати + Бажаний прибуток;
- г) Виручка від реалізації = Бажаний прибуток.

*10. Розмір збитків при різних об'ємах виробництва (реалізації) дозволяє проаналізувати:*

- а) графіки рентабельності;
- б) графіки взаємозв'язку прибутку та обсягу;
- в) графіки маржинального доходу;
- г) графіки взаємозв'язку «затрати–об'єм–прибуток»

### **5.5. Практичні завдання**

#### **Індивідуальні завдання**

1. Розробити облікове забезпечення для визначення беззбитковості та аналізу чутливості прибутку досліджуваного підприємства.

#### **Задача 1**

Фірма «Світ» реалізує один вид продукції. Змінні затрати на одиницю становлять 4 грн. Ціна реалізації за одиницю 10 грн, при попиті 20 000 шт., а постійні затрати 30 000 грн. Якщо ціну зменшити до 8 грн, то попит зросте до 36 000 шт., а постійні витрати будуть становити 40 000 грн.

**Необхідно:** розрахувати прибуток та точку беззбитковості для 2 варіантів. Визначити обсяг реалізації для досягнення прибутку у розмірі 30000 грн.

Рішення:

Таблиця 5.4

Вихідні дані ТОВ «Світ»

№ п/п	Показники	Варіант 1	Варіант 2
1	Ціна на одиницю, грн	10	8
2	Змінні затрати на одиницю, грн	4	4
3	Попит на продукцію, шт.	20 000	36 000
4	Маржинальний дохід на одиницю (1-2)	6	4
5	Загальна сума маржинального доходу (3*4)	120 00	144 000
6	Постійні затрати, грн	30 000	40 000
7	Прибуток (5-6)	90 000	104 000
8	Обсяг беззбитковості, шт. (6/4)	5 000	10 000
9	Плановий прибуток (за умовою)	30 000	30 000
10	Обсяг беззбитковості за умови одержання прибутку у розмірі 30 000 грн (6 + 9) : 4	10 000	17500

**Задача 2**

Підприємство ТОВ «Пумба» виготовляє три види продукції (А, В, С), дані про які подані нижче (табл. 5.5). При цьому постійні накладні витрати розподіляються пропорційно прямій заробітній платі. Керівник підприємства вважає, що збитковий сегмент (виробництво продукту В) слід ліквідувати, оскільки, на його думку, це призведе до зростання прибутку загалом по підприємству.

Таблиця 5.5

**Звіт про фінансові результати ТОВ «ПУМБА»**

Показник, грн	Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Разом
Продаж	60 000	25 000	15 000	100 000
Прямі матеріали	23 000	10 000	9000	42 000
Пряма заробітна плата	10 000	8000	2000	20 000
Змінні накладні витрати	4000	5000	1500	10 500
Постійні накладні витрати	7500	6000	1500	15 000
Разом витрат	44 500	29 000	14 000	87 500
Прибуток (збиток)	15 500	(4 000)	1000	12 500

**Необхідно:** обґрунтувати прийняття щодо ліквідації кожного з видів продукції.

**Задача 3**

ТОВ «Київ-М» виготовляє і реалізовує ковбасні вироби. Нижче наведено дані про витрати виробництва і ціну реалізації продукції:

- ціна одиниці продукції – 155,13 грн;
- собівартість одиниці продукту – 74,06 грн;
- комісійні з продажу одиниці продукції – 11,00 грн;
- витрати на оренду приміщення – 65 000 грн;
- заробітна плата адміністративного персоналу та відділу збуту – 13 000 грн;
- комунальні платежі приміщення офісу – 4 200 грн.

**Необхідно визначити:**

- 1) обсяг беззбиткової роботи підприємства;
- 2) який прибуток отримає підприємство у разі продажу 15 000 од. продукції?
- 3) як вплине рішення менеджерів на досягнення беззбиткового обсягу виробництва, якщо комісійні з продажу одиниці продукції замінити сумою постійних доплат до заробітної плати менеджера зі збуту в розмірі 12 000 грн?

**Задача 4**

ТОВ «Київ-Дім» виготовляє і реалізовує столи з червоного дерева. Відома така інформація про виробництво столів (табл. 5.6).

Підприємство має можливість взяти в оренду верстат за 10 000 грн на квартал, що дасть змогу зменшити кількість годин на виробництво стола до 1 год.

Таблиця 5.6

**Інформація про виробництво столів ТОВ «Київ-дім»**

Показники	Значення показників
Ціна одиниці продукції, грн	13 280
Матеріальні витрати на одиницю продукції, грн	7 000
Пряма оплата праці, грн/год	630
Час виготовлення одиниці продукції, год	7
Постійні витрати, грн	25 000
Обсяг продажу, од.	120

**Необхідно** визначити: операційний леверидж без та за умови оренди верстата, якщо приріст обсягу продажу виробу на наступні два місяці становитиме 150 од., 400 од. та 620 од., відповідно. Чи варто брати верстат в оренду? Відповідь обґрунтувати. Результати розрахунків оформити у табл. 5.7

Таблиця 5.7

**Звіт про діяльність підприємства ТОВ «Київ-дім»**

Показники	Без верстата			З верстатом		
	150	400	620	150	400	620
Обсяг реалізації, од.						
Дохід від реалізації, грн						
Змінні витрати матеріальні, грн						
Змінні витрати на оплату праці, грн						
Маржинальний дохід, грн						
Постійні витрати, грн						
Прибуток, грн						
Операційний леверидж						

**Задача 5**

Підприємство виготовляє один вид продукції, ціна реалізації якої становить 7 500 грн за одиницю. Змінні витрати на одиницю продукції дорівнюють 4 200 грн. Загальна сума постійних витрат – 180 000 грн. **Необхідно:**

- 1) визначити маржинальний дохід на одиницю продукції та коефіцієнт маржинального доходу;
- 2) визначити обсяг реалізації продукції, якщо підприємство бажає отримати прибуток у сумі 680 000 грн;
- 3) визначити, який прибуток отримає підприємство, якщо реалізує 1000 од. продукції.

**? Контрольні питання**

1. Суть та значення аналізу беззбитковості.
2. Бухгалтерська модель аналізу «затрати–обсяг–прибуток».
3. Основні методи визначення точки беззбитковості.
4. Математичний метод визначення точки беззбитковості, його суть та значення.
5. Метод маржинального доходу визначення точки беззбитковості, його суть та значення.
6. Графічний метод визначення точки беззбитковості, його суть та значення.
7. Суть та значення коефіцієнта маржинальних надходжень.
8. Визначення обсягу беззбитковості при моно- та багато-продуктовому виробництві.
9. Запас фінансової міцності, суть та значення.
10. Основні принципи формування стратегії діяльності підприємства залежно від зміни фінансової міцності.

---

---

## ТЕМА 6

# РЕЛЕВАНТНІСТЬ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

---

---

### 6.1. Питання до розгляду

1. Характеристика релевантної і нерелевантної інформації.
2. Процес прийняття рішень за релевантною інформацією.
3. Розробка інформаційної моделі для прийняття рішень в процесі постачання.
4. Інформаційна модель в процесі виробництва.
5. Облікове забезпечення рішення про спеціальне замовлення.
6. Облікове забезпечення рішення про розширення або скорочення сегмента.
7. Облікове забезпечення рішення «виробляти чи купувати».
8. Формування інформації в умовах наявності обмежувального чинника.
9. Розробка інформаційних моделей для прийняття рішень в процесі продажу.
10. Особливості формування інформації для надання знижок та застосування системи лояльності клієнта.
11. Облікове забезпечення прийняття рішень щодо ціноутворення.
12. Інформаційна модель прийняття рішень щодо вибору системи оплати праці в процесі реалізації.
13. Формування релевантної інформації для прийняття рішень в умовах невизначеності.
14. Формування релевантної інформації на основі дерева рішень.
15. Особливості формування інформації для прийняття інвестиційних рішень.

### **6.2. Ключові терміни**

*Релевантна інформація, релевантні та нерелевантні затрати, ABC-, XYZ-аналіз, оптимальна партія замовлення, система «точно в зазначений термін», функціонально-вартісний аналіз, система лояльності, прийняття управлінських рішень, бізнес-процес, статичні методи оцінки інвестицій: облікова норма прибутку на інвестиції, розрахунок терміну окупності інвестицій, динамічні методи оцінки інвестицій: дисконтування грошових потоків, ануїтетів, обчислення чистої дисконтної вартості, розрахунок внутрішньої норми рентабельності, невизначеність, обмежувальний чинник, дерево рішень.*

### **6.3. Теоретичний матеріал**

**Характеристика релевантної і нерелевантної інформації.** Релевантна інформація – це та інформація, яка є важливою та може впливати на прийняття управлінських рішень. Процес прийняття управлінських рішень на різних рівнях менеджменту ґрунтується на інформації, яку готує бухгалтер-аналітик. При цьому сучасний бухгалтер розуміє, що для аналізу необхідна інформація тільки про релевантні затрати та доходи, тобто прогностні величини, які пов'язані з майбутнім. Оскільки управлінські рішення впливають на майбутнє, то менеджерів цікавить інформація про майбутні затрати та доходи, на які можна вплинути.

**Релевантні затрати** – це затрати майбутніх періодів, які є наслідком прийнятого рішення та впливають на грошові потоки.

Отже, для прийняття управлінських рішень необхідно враховувати лише релевантні затрати та доходи. Нерелевантні витрати не беруть до уваги. До їх складу належать такі:

- минулі (незворотні) затрати;
- майбутні затрати, як результат раніше прийнятих рішень;
- затрати немонетарного характеру (амортизація).

Найчастіше релевантну інформацію використовують за наявності декількох альтернативних варіантів, для вибору конкретного рішення. Тому минулі (незворотні) затрати не належать до релевантних, оскільки вони вже були понесені і на них неможливо вплинути. Те саме відбувається і з фактичними затратами, які не використовуються при формуванні альтернатив.

Релевантні доходи характеризують вигоду, яку б підприємство могло отримати від прийняття альтернативного рішення, але втратило внаслідок вибору іншого варіанта.

Критерії релевантності затрат і доходів:

*релевантні:*

- можуть мати місце в майбутньому;
- різні для альтернативних рішень;
- можуть бути змінені внаслідок прийнятого рішення;

*нерелевантні:*

- вже мали місце в минулому;
- однакові для різних альтернативних рішень;
- не можуть бути змінені внаслідок прийнятого рішення.

**Процес підготовки і прийняття рішень включає в себе такі етапи:**

1. Вибір мети та постановка проблеми.
2. Визначення можливих варіантів дій.
3. Збирання даних про альтернативи.
4. Аналіз кількісних показників з урахуванням якісних факторів.
5. Прийняття рішень.

Для прийняття ефективних управлінських рішень інформація повинна бути корисною для менеджерів, а отже, відповідати таким критеріям:

- відповідати певним вимогам: повинна бути придатною для проведення відповідних заходів;

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

---

- бути ефективною з погляду витрат: інформація не повинна коштувати більше, ніж результати, яких від неї очікують;
- бути неупередженою: у способі здобуття чи викладення інформації не повинно бути ніякого упередження;
- бути правильно адресованою: інформацію необхідно надавати особі, яка відповідає за проведення необхідних заходів; слід також враховувати моменти конфіденційності.

Досить часто аналітику доводиться готувати декілька варіантів прогнозних розрахунків. Вибір серед кількох варіантів оптимального рішення здійснюють на підставі **диференціального аналізу**, в процесі якого визначають та зіставляють диференціальні витрати та доходи відповідного рішення.

**Диференціальний аналіз** – визначення і зіставлення диференціальних витрат та доходів для прийняття рішень.

**Диференціальний дохід** – дохід, який складає різницю між альтернативними рішеннями.

**Диференціальний прибуток** – різниця між диференціальним доходом та диференціальними витратами.

**Диференціальні витрати** – витрати, що складають різницю між альтернативними рішеннями.

$$\begin{aligned} \text{Диференціальний дохід} - \text{Диференціальні витрати} = \\ = \text{Диференціальний прибуток.} \end{aligned} \quad (6.1)$$

Диференціальний аналіз охоплює лише додаткові грошові потоки, тобто грошові надходження (виручку) та грошові витрати (дійсні витрати). Сутність диференціального аналізу розкривається на прикладах підготовки інформації для обґрунтування типових операційних рішень типу: «про спеціальне замовлення», «купувати чи виробляти», «про скорочення (розширення) сегмента діяльності» і подається у наступному питанні.

---

---

## Розробка інформаційної моделі для прийняття рішень у процесі постачання

Обґрунтування рішень у процесі постачання переважно зосереджено на двох питаннях «Скільки?» і «Коли?». Метою управління запасами є забезпечення своєчасних поставок запасів, мінімізація витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням запасів.

Інформаційна модель для прийняття управлінських рішень у процесі постачання запасами передбачає:

- визначення оптимального рівня запасів;
- порівняння фактичних запасів з рівнем замовлення;
- вибір найвигіднішого постачальника та видів запасів.

Рішення, що приймають у процесі постачання, мають забезпечити оптимальне співвідношення між обсягами закупівель та їх термінами, при цьому враховуються наявні запаси на підприємстві. Крім того, необхідно враховувати, яку систему обліку запасів використовує підприємство: періодичний чи постійний облік запасів, оскільки це впливає на формування інформації щодо залишків запасів.

При визначенні *оптимального розміру замовлення (партії)*, необхідно враховувати лише релевантну інформацію щодо запасів. Так, *затрати на закупку* не є релевантними, оскільки затрати на придбання одиниці запасу не змінюються. *Затрати на замовлення* (на оформлення документів і здійснення розрахунків, пов'язаних із замовленням) є однаковими для всіх варіантів створення запасів, а отже, також не є релевантними. Таким чином, при визначенні оптимального розміру замовлення враховуються тільки додаткові затрати на розміщення замовлення. Релевантними затратами на замовлення запасів, виготовлених самим підприємством, є затрати на переналагодження обладнання для випуску відповідної партії виробів.

До релевантних *затрат на зберігання* (частина їх є нерелевантними: зарплата комірника, амортизація обладнання, оренда) належать:

- додаткові затрати на страхування запасів;
- додаткові затрати на утримання складських приміщень;

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

---

- додаткові затрати на обробку матеріалів;
- затрати внаслідок знецінення запасів.

На практиці застосовують різні підходи щодо здійснення закупівель: або ж великих обсягів запасів через значні проміжки часу, або ж закупівля незначних обсягів через невеликий термін. Обидва варіанти мають як позитивні, так і негативні риси. Зокрема, у першому варіанті за рахунок великих закупок можна отримати значні знижки від постачальників, але при цьому збільшиться обсяг вилучених коштів із обігу, а також затрати на зберігання. У другому варіанті – позитивним є зменшення вилучених коштів з обороту та величини складських запасів, проте може виникнути необхідність збільшення затрат на оформлення замовлень через збільшення їх кількості. Таким чином, чим більша кількість одиниць замовляється одночасно, тим менше замовлень необхідно зробити за рік, тобто зменшуються затрати на виконання замовлень. Однак, коли робиться менше замовлень, то збільшуються затрати на зберігання.

**Оптимальний розмір замовлення** – це той обсяг повторного замовлення, при якому затрати на замовлення та зберігання є мінімальними. При оптимальному розмірі замовлення затрати на розміщення замовлення вирівнюються з затратами на зберігання. Крім того, необхідно враховувати чинники цієї рівноваги: річна потреба в одиниці запасу, затрати на розміщення замовлення, річні затрати на зберігання, знижки за розмір партії, зв'язок з іншими запасами, які закупаються в того самого постачальника.

Оптимальний економічний розмір замовлення (оптимальна партія) можна визначити, використовуючи формулу Вільсона:

$$Q = \sqrt{\frac{2mo}{kr}}, \quad (6.2)$$

- де  $Q$  – оптимальна величина закупленої партії;  
 $m$  – річний обсяг закупівлі товарів (сировини), матеріалів у кількісному виразі (шт., т);  
 $o$  – затрати по обслуговуванню закупівель у розрахунку на одну партію;  
 $k$  – ціна франко-склад покупця за одиницю товару (матеріалів);  
 $r$  – затрати на складування в процентах від вартості середньорічного виробничого запасу (у вигляді коефіцієнта).

Прийняття рішень щодо вибору найвигіднішого постачальника чи видів запасів зазвичай здійснюється за допомогою **методів ABC та XYZ-аналізу**, які вже були описані в інших темах. Основна ідея полягає у поділі постачальників (видів запасів) на три групи А, В та С та визначенні їх відсотку в обороті, так 5% підприємств забезпечують 75% обороту; 20% підприємств – 20% обороту та 75% підприємств – лише 5% обороту.

Сучасні прогресивні підприємства для управління запасами використовують систему **«якраз вчасно» (*Just in time*)**. Така система зорієнтована на побудові виробничого процесу невеликими партіями при безперервному циклі виробництва. Тобто виробництво та реалізація готової продукції здійснюється в момент, коли цього вимагає покупець, що призводить до повної відсутності запасів.

**Інформаційна модель в процесі виробництва.** Найважливіше управлінське рішення в процесі виробництва – це визначення розмірів партії (серії) виробництва продукції.

**Розмір партії** – це кількість одиниць продукції, які виробляються безперервно без переналагодження виробничого обладнання. Найбільш актуальним питанням визнання розміру партії є для підприємств серійного виробництва.

Для виробничого процесу характерними є наявність таких постійних затрат, як затрати на зберігання та переналагодження виробничого обладнання. Тому основною метою оптимізації розміру партії є мінімізація цих затрат. Необхідно враховувати, що при збільшенні розміру партії затрати на переналагодження

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

---

на одиницю будуть меншими за рахунок їх перерозподілу між більшою кількістю продукції. Натомість величина складських затрат збільшується пропорційно величині складських запасів. Тобто, чим менша кількість серій виробництва, тим менші затрати на переналагодження і більші складські затрати.

Оптимальний розмір партії визначають за формулою:

$$q_o = \sqrt{\frac{2x K x zn}{zc}}, \quad (6.3)$$

де  $q_o$  – оптимальний розмір партії продукції;

$zn$  – затрати на переналагодження обладнання на одну партію (серію) продукції;

$K$  – кількість випуску продукції протягом року;

$zc$  – складські затрати на одну партію.

У процесі виробництва прийняття знаної кількості рішень можливе на основі використання ABC-аналізу, відповідно до якого можна класифікувати всі завдання за ступенем важливості. До групи А віднести найважливіші завдання, що затребують 5% затрат часу, при цьому здійснюють 75% внеску в загальний результат підприємства. Середньої важливості є завдання групи В, що потребують 20% затрат часу на виконання та надають 20% ефекту. І найменш вагомими є завдання групи С, оскільки на них необхідно витратити 75% часу, при цьому ефект буде становити лише 5%.

**Облікове забезпечення рішення про спеціальне замовлення.**

«Спеціальне» замовленням – це таке замовлення, при якому потенційний партнер пропонує закупити у підприємства продукт за меншою ціною, ніж «звичайна», чи навіть, меншою, ніж собівартість. Безумовно, що така пропозиція може розглядатися для ухвали, якщо підприємство має вільні виробничі потужності та зацікавлене у покритті постійних витрат,

які зменшуються при максимальному завантаженні виробничих потужностей. Підготовка інформації для обґрунтування рішення такого типу ґрунтується на **калькулюванні змінних затрат та оцінці динаміки маржинального доходу та його коефіцієнта**.

Аналіз для прийняття такого рішення передбачає:

- маржинальний підхід;
- диференціальний аналіз релевантних витрат і доходів;
- врахування альтернативних витрат за відсутності вільної потужності;
- врахування можливих довгострокових наслідків прийняття «спеціального замовлення».

При обґрунтуванні рішення про прийняття спеціального замовлення, як правило, релевантними є усі змінні витрати. Але не завжди. Наприклад, нерелевантними будуть транспортні витрати, пов'язані зі збутом продукції, якщо вони здійснюються за рахунок покупця. У довгостроковій перспективі всі витрати перетворюватимуться на змінні.

**Облікове забезпечення рішення про розширення або скорочення сегмента.** Рішення щодо розширення або скорочення сегмента ґрунтується на **маржинальному підході** до підготовки Звіту про прибуток у розрізі сегментів діяльності.

Розглянемо таку ситуацію на прикладі підприємства «Зоря», що виготовляє товари побутової хімії А, Б, В. Керівництво зацікавила рентабельність кожного з виробів. Бухгалтер на основі калькулювання повних затрат підготував такий розрахунок.

*Таблиця 6.1*

### **Розрахунок прибутку у розрізі окремих видів продукції**

№ п/п	Показники	А	Б	В	Разом
1	Реалізація, одиниць	3000	3500	1500	–
2	Ціна, грн	35	67	25	–
3	Виручка, грн	105000	234000	37500	376500

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

*Закінчення табл. 6.1*

№ п/п	Показники	А	Б	В	Разом
4	Собівартість, грн	75000	238000	20000	333000
	прямі матеріали	30000	110000	11000	151000
	пряма зарплата	15000	40000	2000	57000
	виробничі накладні затрати, з них:	15000	45000	2000	62000
	постійні	5000	20000	2600	27600
	змінні	10000	23000	2400	35400
5	Прибуток	30000	(4000)	17500	43500

*Джерело: розраховано автором*

Показники, наведені в таблиці, свідчать про збитковість товару Б, тому логічно може виникнути питання щодо його зняття з виробництва. Застосовуючи систему обліку неповних затрат, з'ясуємо, який внесок у покриття затрат приносить кожен з видів продукції (табл. 6.2).

*Таблиця 6.2*

**Розрахунок прибутку на основі калькулювання  
неповних витрат**

№ п/п	Показники	А	Б	В	Разом
1	Виручка від реалізації	105000	234000	37500	376000
2	Собівартість (змінні затрати)	70000	218000	17400	305400
3	Маржинальний дохід	35000	16000	20100	71100
4	Постійні накладні затрати	5000	20000	2600	27600
5	Прибуток	30000	(4000)	17500	43500
6	Маржинальний дохід	35000	—	20100	55100
7	Постійні накладні затрати	—	—	—	27600
8	Прибуток	—	—	—	27500

*Джерело: розраховано автором*

Зняття виробу з виробництва не вигідне, оскільки виріб Б у результаті вже не принесе 16 000 грн маржинального доходу і значна частина постійних витрат залишиться непокритою, а отже, фінансовий результат зміниться у гіршу сторону.

**Облікове забезпечення рішення «виробляти чи купувати».** Приймаючи управлінське рішення «купувати чи виробляти», необхідно розрахувати релевантні витрати на одиницю:

- для альтернативи «виробляти» –
  - прямі матеріали;
  - пряма заробітна плата;
  - накладні витрати за мінусом нерелевантних (наприклад, амортизація, оренда тощо);
- для альтернативи «купувати» – ціна, яку пропонує продавець.

Формування інформації в умовах наявності обмежуваного чинника.

При здійсненні будь-якої господарської діяльності необхідно враховувати, що майже завжди вона знаходиться під впливом певних обмежень. Це можуть бути обмеження у вигляді попиту на продукцію, наявної робочої сили, потужностей, грошових коштів тощо. Таким чином, для прийняття ефективних управлінських рішень необхідно враховувати наявність таких обмежень (constraints) – чинників, що обмежують процес виробництва або реалізації продукції.

Оптимальне використання обмежених ресурсів – це рішення, спрямоване на складання виробничої програми, яка забезпечить максимізацію прибутку за умови наявних обмежень. Необхідно враховувати, що діяльність може бути пов'язана з наявністю одного або декількох обмежувальних чинників. Розглянемо ці ситуації більш детально.

Аналіз прийняття рішень за наявності одного обмежувального чинника базується на використанні показника маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника.

**Маржинальний дохід на одиницю обмежувального чинника (Contribution Margin per Limiting Factor)** – маржи-

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

нальний дохід на одиницю продукції, що виражений в одиницях обмежувального чинника.

Визначимо, який виріб є прибутковішим, якщо підприємство функціонує під дією *одного обмежувального чинника* – попиту на продукцію. Відповідно до інформації з табл. 6.3, на перший погляд здається, що вигіднішим є виріб В, оскільки він має вищу ціну та маржинальний дохід.

*Таблиця 6.3*

**Вихідні дані**

Показник	Вироби	
	А	В
1. Ціна за одиницю, грн	43	72
2. Змінні витрати на одиницю, грн	32	50
3. Маржинальний дохід на одиницю, грн	11	22
4. Коефіцієнт маржинального доходу, %	25	30
5. Попит на виріб, тис. одиниць	10	25

*Джерело: розраховано автором*

Для отримання більш точних даних необхідно провести аналіз на основі коефіцієнта маржинального доходу на обмежувальний чинник.

*Таблиця 6.4*

**Розрахунок коефіцієнта маржинального доходу**

Показник	Виріб А		Виріб В	
	11:43	=0,25	22:72	=0,30
Коефіцієнт маржинального доходу (% у ціні)				
Коефіцієнт маржинального доходу (% до обмежувального чинника)	11:10	=1,1	22:25	=0,88

*Джерело: розраховано автором*

Таким чином, перевагу необхідно віддати виробництву виробу А, що має вищий коефіцієнт на обмежувальний чинник.

*Аналіз для прийняття рішення за умови декількох обмежень* здійснюють за допомогою лінійного програмування – математичного методу, який використовується для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв’язання серії лінійних рівнянь наявних обмежень в три етапи: побудова моделі, вирішення моделі, аналіз вирішення.

**Розробка інформаційних моделей для прийняття рішень у процесі продажу.** Формування результату діяльності підприємства відбувається безпосередньо в бізнес-процесі «реалізація». Тому на цьому етапі є надзвичайно важливим прийняття рішень та створення інформаційної моделі щодо різноманітних питань, які виникають під час процесу реалізації та здебільшого пов’язані з ціноутворенням та вибором найвигідніших покупців та сегментів ринку. До таких питань можна віднести такі:

- підвищення прибутковості продукції;
- надання знижок покупцям (застосування системи лояльності);
- ціна реалізації продукції;
- вибір найвигідніших покупців, сегмента ринку та видів продукції;
- оцінка діяльності окремих сегментів.

Як правило, при прийнятті таких рішень менеджери опираються на маркетингові дослідження щодо оцінки ринку та визначення попиту та пропозиції, а також планового прибутку. Тому необхідно враховувати багато факторів, зокрема: ступень завантаженості потужностей, наявність «вузьких місць», особливості договірних угод, ринки збуту, попит на продукцію тощо. Найчастіше рішення в процесі реалізації пов’язані із встановленням такої ціни на продукцію, яка зможе покрити всі затрати та забезпечити формування планового прибутку. При цьому залишиться баланс між попитом та пропозицією на ринку. Необхідно враховувати, що в умовах ринку попит на продукцію прямо впливає на ціну реалізації, водночас, коли зменшення ціни стимулює попит на продукцію.

Прийняття рішень щодо вибору найвигідніших покупців та сегментів ринку найчастіше реалізується на основі АВС-аналізу. За допомогою класифікації покупців, сегментів ринку, видів продукції можна підвищити ефективність збуту, що дозволяє визначити, які із них приносять найбільший внесок у прибуток підприємства та які з них потребують найбільшої уваги в управлінні.

**Особливості формування інформації для надання знижок та застосування системи лояльності клієнта.** Одним із ефективних інструментів при побудові інформаційної моделі в процесі реалізації та управління ціноутворенням є побудова гнучкої політики цін на основі надання знижок та використання системи лояльності клієнтів.

**Система лояльності клієнта** включає в себе маркетингові дії для винагородження й заохочення покупців, що реалізується через конкретні програми лояльності. Зазвичай вони бувають двох видів: дисконтні (ті які одразу надають знижки) та бонусні (які дозволяють накопичувати бонусні бали та в подальшому обмінювати їх). Такі системи впроваджуються з метою:

- збільшення обсягу реалізації;
- регулювання надходження замовлень протягом року (сезонні знижки);
- диференціація цін;
- забезпечення лояльності (постійності) клієнта.

При наданні знижок необхідно слідкувати за тим, щоб вони були включені до калькуляції для отримання запланованого прибутку. При цьому у калькуляції ціни реалізації, на основі структури затрат виробництва та реалізації, мають бути включені прямі і непрямі затрати, процент рентабельності та різні види знижок із метою розподілу цін для різних покупців та альтернативних сценаріїв. Врахування процента рентабельності не допустить заниження прибутку підприємства.

Розрахунок потреби збільшення обсягу реалізації для компенсації зменшення ціни продукції:

$$\text{Обсяг збільшення продукції} = \frac{\text{Знижка, \%}}{100 - \frac{\text{змінні} - \text{виручка, \%} - \text{затрати від} - \text{знижка, \%}}{\text{нетто}}} \cdot 100$$

Для прийняття рішення щодо додаткового надання знижок необхідно проводити аналіз на основі розрахунку маржинального доходу та визначення суми покриття. Тобто важливим є збереження балансу між ціною реалізації (із відповідними знижками) та понесеними затратами (змінними та постійними) у такому співвідношенні, що забезпечить отримання бажаного прибутку.

**Облікове забезпечення прийняття рішень щодо ціноутворення.** Інформаційне забезпечення прийняття рішень щодо ціноутворення пов'язане із оптимізацією процесу реалізації продукції, який має забезпечити встановлення найкращої ціни для максимізації прибутку з одночасним підвищенням конкурентних позицій на ринку. Залежно від попиту та пропозиції на товар підприємство змушене регулювати ціни, з одного боку, досягаючи можливого максимального прибутку, а з іншого – з метою не втратити існуючі або придбати нові ринки збуту. Так, в управлінському обліку виділяють *короткострокові та довгострокові нижні межі цін*.

Визначення *довгострокової межі ціни* використовується при калькулюванні повної собівартості продукції та передбачає, яку мінімальну ціну необхідно встановити, щоб відшкодувати загальні затрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції.

Розрахунок короткострокової нижньої межі цін пов'язаний із директ-костингом та показує, за якою мінімальною ціною підприємство ще може дозволити собі продавати власну продукцію.

Використовуючи гнучку цінову політику, підприємства можуть встановлювати ціни на рівні змінних затрат, в такому випадку ціна на будь-який вид продукції не повинна бути

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

---

нижчою за змінні затрати на це виробництво, а загальний маржинальний дохід не має бути меншим за постійні затрати.

Роль затрат при встановленні цін залежить від типу ринку, на якому діє підприємство (чиста конкуренція, монополістична конкуренція, олігополія, чиста монополія). Наприклад, за умов чистої конкуренції (ринок сировини) ціну визначає безпосередньо ринок, а підприємство лише обсяг виробництва цієї продукції. Але і при цих умовах важливо контролювати величину маржинальних затрат. Вони мають тенденцію до зниження до певної точки за рахунок ефективності, а потім починають зростати за рахунок перевантаження виробничих потужностей. За умов чистої конкуренції лінія маржинального доходу є горизонтальною (маржинальний дохід дорівнює ціні на одиницю за всіх обсягів діяльності). Отже, поки маржинальні затрати менші за ціну, виробництво і збут є прибутковими. Коли маржинальні затрати перевищують ціну, то підприємство втрачає гроші на кожній одиниці.

**Обсяг реалізації, що максимізує прибуток** – це така кількість продукції, при якій маржинальні затрати дорівнюють ціні.

Отже, незалежно від типу ринку велике значення мають співвідношення ціни та обсягу.

Релевантність витрат для прийняття рішень щодо цін, вибір стратегії та моделі ціноутворення залежать від мети підприємства, результатів дослідження ринку та горизонту часу.

Найпоширенішими формами ціноутворення є: ціноутворення за принципом «витрати плюс» та ціноутворення на основі вартості часу та матеріалів.

Ціноутворення за принципом «витрати плюс» (Cost Plus Pricing) – метод ціноутворення, за якого ціну визначають на підставі собівартості продукції шляхом додавання до неї торговельної націнки.

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} + \text{Націнка}. \quad (6.5)$$

$$\text{Націнка} = \text{Відсоток націнки} \cdot \text{Затрати}. \quad (6.6)$$

Відсоток націнки можна розрахувати на основі різних методів. Загальна формула визначення відсотка націнки:

$$\text{Відсоток націнки} = (\text{Бажаний прибуток} + \text{Загальні затрати, не включені до базових}) / (\text{Річний обсяг діяльності} \times \text{Базові затрати на одиницю продукції}). \quad (6.7)$$

Розрахунок націнки на основі змінних виробничих затрат:

$$\text{Відсоток націнки} = (\text{Бажаний прибуток} + \text{Постійні виробничі затрати} + \text{Операційні затрати}) / (\text{Обсяг виробництва} \cdot \text{Змінні виробничі затрати на од.}) \quad (6.8)$$

Розрахунок націнки на основі повної виробничої собівартості продукції:

$$\text{Відсоток націнки} = (\text{Бажаний прибуток} + \text{Операційні витрати}) / (\text{Обсяг виробництва} \cdot \text{Повна виробнича собівартість од. продукції}). \quad (6.9)$$

Розрахунок націнки на основі загальних змінних затрат:

$$\text{Відсоток націнки} = (\text{Бажаний прибуток} + \text{Загальні постійні затрати}) / (\text{обсяг виробництва} \times \text{Загальні змінні затрати на од.}). \quad (6.10)$$

Розрахунок націнки на основі постійних затрат:

$$\text{Відсоток націнки} = (\text{Бажаний прибуток}) / (\text{Річний обсяг} \cdot \text{Повні затрати на од.}). \quad (6.11)$$

Ціноутворення на основі вартості часу та матеріалів часто застосовується на підприємствах, що надають професійні послуги (аудиторські, юридичні тощо). У такому разі ціна складається з двох частин:

$$\text{Ціна} = \text{Вартість часу} + \text{Матеріальні затрати.} \quad (6.12)$$

$$\begin{aligned} \text{Вартість часу} = & \text{Пряма з/п за год.} + \text{Накладні затрати} \\ & \text{на год} + \text{Вартість години для забезпечення} \\ & \text{бажаного прибутку.} \end{aligned} \quad (6.13)$$

$$\begin{aligned} \text{Матеріальні затрати} = & \text{Прямі матеріали} + \\ & + \text{Частка затрат на транспортування та зберігання} \\ & \text{матеріальних запасів.} \end{aligned} \quad (6.14)$$

**Інформаційна модель прийняття рішень щодо вибору системи оплати праці в процесі реалізації.** Традиційний підхід до нарахування оплати праці залежно від розміру товарообігу не в змозі підвищувати мотивацію працівників та не надає можливість визначити внесок кожного працівника у загальний розмір фінансового результату. Тому для підготовки інформаційної моделі щодо вибору системи оплати праці в процесі реалізації необхідно застосовувати сучасні технології управлінського обліку. Важливо побудувати таку систему обліку, що дозволить відслідковувати суму покриття кожного працівника та його внесок у прибуток підприємства. Це сприятиме мотивації роботи працівників, оскільки чітко можна простежити результати діяльності кожного, а також збільшить обсяги реалізації підприємства. Така модель дозволить побудувати систему, в якій і працівник, і підприємство зацікавлене у підвищенні результатів діяльності, а отже, і збільшенні розміру заробітної плати. За таких умов працівник може впливати на величину обороту та затрат підприємства.

Ефективним є формування системи оплати праці на базі сум покриття, використовуючи метод розвиненого директ-костингу. Спочатку від величини виручки з обороту віднімають відповідні змінні затрати і одержують **суму покриття 1**. Далі на підставі методу розвинутого директ-костингу можна визначити внесок кожного структурного підрозділу в загальний результат підприємства:

**I етап:**

- 1) брутто-виручка;
- 2) (мінус) чинники зменшення виручки (знижки, ПДВ, рекламації);
- 3) = чиста виручка з обороту (1–2);
- 4) (мінус) змінні затрати.

**II етап:**

- 1) = сума покриття 1 (3–4);
- 2) (мінус) затрати адміністративні на маркетинг і збут (постійні затрати);
- 3) = сума покриття 2 (5–6).

**Сума покриття 2** і буде базою для встановлення преміальних у системі оплати праці. Необхідно враховувати, що залежно від структури підприємства механізм формування фінансового результату може змінюватися та деталізуватися.

**Формування релевантної інформації для прийняття рішень в умовах невизначеності.** Недостатня кількість інформації щодо можливих подій означає невизначеність, що зумовлює наявність ризику. Для зниження рівня ризику необхідно зважати на ймовірність тих чи інших явищ. Тому бухгалтер-аналітик повинен розуміти сутність таких понять, як:

- ймовірність, їх види;
- розподіл ймовірності;
- подія;
- очікувана величина;
- дерево рішень;
- стандартне відхилення;
- коефіцієнт варіації.

У ситуації, коли не може бути оцінена ймовірність майбутніх подій, може бути прийнята одна із трьох стратегій:

- максимізація максимальних результатів;
- максимізація мінімальних результатів;
- мінімізація максимального жалю.

**Максимізація максимальних результатів** – оптимістичний прогноз, що передбачає найкращий результат.

**Максимізація мінімальних результатів** – песимістичний прогноз, що передбачає найбільший серед найгірших результатів.

**Мінімізація максимального жалю** – метод оцінки, що визначає можливу втрату через брак запасів і реальну вартість зайвих запасів.

**Формування релевантної інформації на основі дерева рішень.** **Дерево рішень** – це модель, представлена у графічній формі. На графік наносяться всі кроки, які необхідно розглянути, оцінюючи різні альтернативи для прийняття управлінського рішення.

Дерево рішень підкреслює два основних моменти: використання інформації, зібраної у процесі підготовки до ухвалення рішення, і усвідомлення послідовного характеру процесу ухвалення рішення.

Використовуючи цей метод, керівник може візуально оцінити результати дії різних рішень і вибрати найкращий їх набір. Цей метод добре працює разом з експертними методами, тому що деякі етапи вимагають оцінки результатів фахівцями.

Дерево рішень – це схематичне зображення майбутніх альтернативних подій. При цьому мають бути враховані лише релевантні доходи та затрати залежно від прийнятого рішення. Така методика дозволяє візуально оцінити можливі втрачені вигоди підприємства.

**Особливості формування інформації для прийняття інвестиційних рішень.** Інвестиційна діяльність характеризує процес обґрунтування та реалізації найбільш ефективних форм вкладень капіталу, спрямованих на розширення економічного потенціалу підприємства.

**Рішення щодо капітальних інвестицій** – це рішення, які стосуються довготермінового планування інвестицій у необоротні активи та фінансування їх.

Приклади: автоматизація виробництва, будівництво нових підприємств, заміна обладнання, розширення виробництва, оренда чи купівля, реалізація соціальних програм, стратегічні зміни тощо.

**Виробничі інвестиції** – характеризуються приростом реального капіталу, тобто збільшенням засобів виробництва.

**Фінансові інвестиції** – це вкладення в цінні папери та фінансові ресурси, які не забезпечують приросту реального капіталу, але здатні давати прибутки.

Інвестиційні рішення можуть стосуватися короткострокових та довгострокових інвестицій. Типи рішень щодо довгострокових інвестицій:

1) рішення, що забезпечують оновлення основних засобів (наприклад, заміна обладнання на нові моделі, які відрізняються більшою продуктивністю, простотою обслуговування та іншими високотехнологічними характеристиками);

2) рішення, пов'язані з додатковим придбанням обладнання, що включають в себе:

- проведення досліджень ринку, комп'ютеризації робочих місць, розробку нових видів продукції;
- капітальні вкладення в майно підприємства, машини та обладнання, а також в інші активи;
- злиття або поглинання для придбання іншої компанії та налагодження нового виробництва.

Для формування інформаційної моделі необхідно використовувати різні джерела інформації як зовнішні, так і внутрішні. Найбільш поширеними джерелами є: законодавчі та нормативні акти; динаміка ринків збуту та капіталу; попит на продукцію; поведінка конкурентів; ринкова кон'юнктура; динаміка цін; внутрішня інформація щодо фінансового стану підприємства, грошових потоків, затрат та доходів тощо.

Інвестиючи капітал, підприємство шукає можливості, які забезпечать максимальне надходження готівки, при цьому враховується термін окупності, який має бути якнайшвидший. Для оцінки інвестицій застосовують основні дві групи методів: *статистичні методи та динамічні.*

❖ **Статичні методи оцінки інвестицій.** Облікова норма прибутку на інвестиції або метод розрахунку рентабельності дозволяє оцінити абсолютну вигоду інвестицій за основним критерієм оцінки – рентабельністю інвестиційного об'єкта.

*Переваги:* простий і зрозумілий у розрахунках.

*Недоліки:* не враховує терміни отримання прибутку, а отже, і вартості грошових коштів у часі.

Облікова норма прибутку на інвестиції:

$$\begin{aligned} \text{Норма прибутку на інвестиції} &= \\ &= \frac{\text{Середній річний прибуток}}{\text{Первісні капітальні затрати}} \times 100\%. \end{aligned} \quad (6.15)$$

Середній річний прибуток = (сумарний прибуток протягом терміну експлуатації об'єкта, грн) : термін експлуатації об'єкта, років;

$$\begin{aligned} \text{Середня величина капітальних вкладень} &= \\ &= (\text{первісні капітальні інвестиції} + \\ &\quad + \text{ліквідаційна вартість}) : 2. \end{aligned} \quad (6.16)$$

**Метод розрахунку терміну окупності інвестицій** – дозволяє легко оцінити ефективність капіталовкладень. В основу покладено визначення періоду часу, наприкінці якого сума надходжень грошових коштів від реалізації проекту дорівнює первісно вкладеному капіталу.

*Переваги:* простий у використанні.

*Недоліки:* не враховує наступних після досягнення терміну окупності надходжень; не враховує цінність надходжень у часі.

**Період окупності:**

$$T_o = K_B : D, \quad (6.17)$$

де  $T_o$  – термін окупності, роки;  
 $K_B$  – інвестований капітал, грн;  
 $D$  – середній щорічний дохід, грн.

Оцінюючи декілька інвестиційних проєктів, необхідно пам'ятати: вигіднішим є той, який має менший термін окупності. Сутність цього висновку в тому, що чим менше період окупності, тим менший ризик і вище ліквідність.

❖ **Динамічні методи оцінки інвестицій.**

**Метод дисконтування грошових надходжень** – враховує зміну вартості грошових коштів у часі. Грошові кошти, одержані в різний момент часу, мають різну цінність.

Майбутня вартість грошових коштів (складних процентів) через  $n$  років:

$$V = V_o \cdot [1 + k]^n, \quad (6.18)$$

де  $V$  – майбутня вартість інвестицій через  $n$  років;  
 $V_o$  – початкова вартість;  
 $k$  – норма прибутку на інвестований капітал (у вигляді коефіцієнта);  
 $n$  – тривалість періоду, роки.

На відмінну від статичних методів оцінки інвестицій, динамічні методи використовують не середні величини затрат та доходів, а поточні значення надходжень і вкладень, що потребує побудови числових рядів для оцінки інвестиційних проєктів протягом усього терміну інвестування. Це може бути реалізовано через дисконтування.

**Дисконтування:**

$$V_o = \frac{V}{(1+k)^n}, \quad (6.19)$$

де  $V_o$  – початкова вартість інвестицій;  
 $V$  – майбутня вартість інвестицій;  
 $k$  – ставка процента (ставка дисконтування), отримана  
внаслідок здійснення інвестицій;  
 $n$  – кількість років.

**Коефіцієнт дисконтування**

$$\frac{1}{(1+k)^n}. \quad (6.20)$$

**Майбутня вартість = приведена вартість  $x[1+k]^n$ .**

або

**майбутня вартість  $x \frac{1}{(1+k)^n}$  = приведена вартість.**

**Метод ануїтетів** – це підхід до розрахунку цінності капіталу, перерахованої на рівні річні суми, тобто рівномірні щорічні надходження протягом періоду інвестування.

**Метод обчислення чистої дисконтної вартості (NPV).**

$$\text{ЧДВ} = \text{Дв} - \text{Зі}, \quad (6.21)$$

де  $\text{Дв}$  – дисконтна вартість;  
 $\text{Зі}$  – первісні інвестиції.

При застосуванні методу обчислення чистої дисконтної вартості, необхідно дотримуватися таких правил:

1. Якщо ЧДВ позитивна або дорівнює «0», проєкт доцільно реалізувати.

2. При порівнянні альтернатив доцільною вважається та, що має максимальну цінність капіталу.

3. Якщо чиста дисконтна вартість – величина від’ємна, то від проєкту необхідно відмовитись.

Цей метод часто застосовують для порівняння інвестиційних альтернатив.

**Метод розрахунку внутрішньої норми рентабельності (IRR).**

Внутрішня норма рентабельності – це ставка дисконтування ( $k$ ), при якій чиста дисконтна вартість капіталовкладень дорівнює «0».

$$k = \sqrt[n]{\frac{V}{V_0}} - 1. \quad (6.22)$$

Внутрішній коефіцієнт окупності  $k$  називають ставкою дисконту.

Необхідно дотримуватися таких припущень при застосуванні методу розрахунку внутрішньої норми рентабельності:

1. При порівнянні кількох інвестиційних об’єктів найбільш вигідним є проєкт з найвищою нормою рентабельності.

2. Інвестиція вважається вигідною, коли при заданій ставці калькуляційного процента середні надходження за період перевищують середні виплати за період або дорівнюють їм.

3. Для вибору оптимального варіанта капіталовкладень важливо проаналізувати такі критерії:

- прибуток на інвестований капітал;
- термін окупності;
- приведену вартість;
- грошові потоки.

**6.4. Тести**

*1. Диференційний аналіз – це:*

- а) метод оцінки наслідків упровадження тієї чи іншої альтернативи на підставі порівняння доходів та затрат;
- б) метод оцінки наслідків упровадження управлінського рішення на підставі порівняння фактичних доходів та затрат;
- в) метод оцінки наслідків упровадження тієї чи іншої альтернативи на підставі порівняння диференційних доходів та затрат;
- г) метод оцінки наслідків упровадження управлінського рішення на підставі порівняння бюджетних доходів та затрат.

*2. Диференційні затрати – це:*

- а) додаткові затрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції;
- б) затрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції;
- в) затрати, що пов'язані з виготовленням або реалізацією продукції;
- г) затрати, розмір яких залежить від прийнятого рішення.

*3. Маржинальний дохід на одиницю обмежуючого чинника – це маржинальний дохід, який:*

- а) розраховується як співвідношення маржинального доходу та значення того ресурсу, що обмежує діяльність підприємства;
- б) розраховується як співвідношення значення того ресурсу, що обмежує діяльність підприємства та маржинального доходу на одиницю продукції;

- в) розраховується як співвідношення значення того ресурсу, що обмежує діяльність підприємства та маржинального доходу;
- г) розраховується як співвідношення маржинального доходу на одиницю продукції та значення того ресурсу, що обмежує діяльність підприємства.

4. До критеріїв релевантних затрат (доходів) не належать:

- а) здатні впливати на грошові потоки;
- б) немонетарний характер;
- в) майбутні;
- г) різні для альтернативних рішень.

5. Які затрати підприємства не зміняться, якщо діяльність одного з виробничих підрозділів тимчасового припинена?

- а) прямі затрати на оплату праці;
- б) прямі матеріальні затрати;
- в) прямі накладні затрати;
- г) непрямі накладні затрати.

6. Оптимальною партією поставок матеріалів, які регулярно витрачаються у виробництві, є така, що потребує:

- а) мінімальних затрат на придбання і зберігання;
- б) мінімальної складської площі;
- в) мінімальної кількості транспортних засобів;
- г) мінімальних затрат на придбання.

7. Цикл поставки партії – це:

- а) час, необхідний для оформлення замовлення на партію;
- б) час від оформлення замовлення до фактичної поставки партії;
- в) тривалість часу транспортування активів;
- г) час фактичної поставки партії активів.

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

---

8. Якщо підприємство прийме спеціальне замовлення на 1000 одиниць продукції по ціні 30 грн за одиницю (звичайна ціна реалізації 45 грн), а затрати на виробництво одиниці продукції становлять 35 грн (з яких на змінні припадає 60%), то за умови наявності вільних виробничих потужностей його додатковий фінансовий результат становитиме:

- а) прибуток у розмірі 7500 грн;
- б) збиток у розмірі 37 500 грн;
- в) прибуток у розмірі 9000 грн;
- г) збиток у розмірі 7500 грн.

9. Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності – рішення, що передбачає:

- а) вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності;
- б) вибір певного виробничого підрозділу та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності;
- в) вибір певного виду продукції (послуги) та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його випуску;
- г) вибір певного контрагента підприємства та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення господарських зв'язків із ним.

10. Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні – рішення, що полягає у:

- а) встановленні умов розширення об'ємів господарської діяльності;
- б) встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства;
- в) пошуку шляхів збільшення асортименту продукції підприємства;
- г) пошуку шляхів підтримання умов діяльності підприємства.

**6.5. Практичні завдання**

**Індивідуальні завдання**

1. Здійснити вибірку релевантної інформації для прийняття поточних управлінських рішень досліджуваного підприємства.
2. Розробити інформаційні моделі для прийняття рішення щодо розмірів партії замовлень (не менше 2-х).
3. Розробити інформаційні моделі для прийняття рішення за допомогою ABC і XYZ-аналізу (не менше 2-х).
4. Розробити інформаційні моделі для прийняття рішення в умовах наявності одного вузького місця (не менше 2-х).

**Задача 1**

Підприємство випускає автомобільні шини, ціна реалізації однієї шини складає 421,06 грн, фактичний обсяг виробництва 4000 од. за місяць. Нормальна потужність дорівнює 5500 од. за місяць.

Повна собівартість шини 299 грн за од. Структура витрат має такий вигляд: прямі матеріальні – 163 грн, пряма з/п – 70 грн, змінні ЗВВ – 20 грн, постійні ЗВВ – 23 грн, змінні адміністративні витрати – 15 грн, змінні витрати на збут – 5 грн, постійні затрати на збут – 3 грн.

Підприємство одержало додаткове замовлення на 1300 од. за ціною 288 грн за од.

**Необхідно** прийняти рішення щодо доцільності виконання додаткового замовлення.

**Рішення:** на перший погляд слід відмовитися, тому що запропонована ціна не відшкодовує повну собівартість продукції, але так як замовлення є додатковим і всі постійні витрати вже

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

---

враховані у виробничій програмі підприємства, то загальна величина постійних витрат не зміниться зі збільшенням обсягів випуску та будуть враховуватися тільки змінні витрати.

Собівартість додаткової од. продукції:

$$163 + 70 + 15 + 5 = 253 \text{ грн.}$$

Прибуток підприємства

$$1300 \cdot (299 - 253) = 59\,800 \text{ грн.}$$

Отже, замовлення слід прийняти.

**Задача 2**

ТОВ «Київ-Дім» виготовляє один вид продукції, для виготовлення якого фактично наявні дві технології виробництва (табл. 6.1).

*Таблиця 6.1*

**Інформація про виробництво ТОВ «Київ-Дім» в розрізі  
різних технологій**

Показник	Технологія А	Технологія Б
Ціна реалізації на одиницю продукції, грн	40	40
Змінні затрати на одиницю продукції, грн	30	20
Постійні затрати, грн	100 000	220 000
Обсяг реалізації, од.	100 000	100 000

**Необхідно** прийняти та обґрунтувати рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва.

**Задача 3**

Підприємство «Прогрес» щомісяця виготовляє і реалізовує 550 од. продукції, використовуючи при цьому лише 75% виробничого потенціалу. Звіт про фінансові результати підприємства за таких умов наведено в табл. 6.2.

Керівництво зацікавлене у максимальному завантаженні виробничих потужностей. Цієї мети можна досягти двома шляхами:

- варіант 1 – знизити ціну продажу на 5% та додатково витратити на рекламу 5300 грн;
- варіант 2 – здійснити масштабну рекламну акцію вартістю 17 000 грн.

*Таблиця 6.2*

**Інформація про виробництво ТОВ «Київ-дім»  
в розрізі різних технологій**

Показник	Сума, грн
Виручка від реалізації	1 340 000
Основні матеріальні витрати	270 000
Основна заробітна плата	350 000
Змінні виробничі накладні витрати	200 700
Постійні виробничі накладні витрати	90 000
Адміністративні витрати	185 900
Витрати на збут (змінні)	130 500
Прибуток	112 900

**Необхідно** прийняти та обґрунтувати рішення щодо вибору варіанта досягнення поставленої мети.

**Задача 4**

Підприємство «РезерВ» планує виробити і реалізувати 8 000 од. продукції. Націнка при формуванні ціни становить 76% від повних витрат на виробництво і реалізацію продукції.

**Тема 6. Релевантність інформації для прийняття  
управлінських рішень**

---

Виробничі витрати на одиницю продукції:

- 1) основні матеріали – 65 грн;
- 2) основна заробітна плата – 78 грн;
- 3) змінні загальновиробничі витрати – 17 грн;
- 4) розподілені постійні загальновиробничі витрати (в розрахунку на 1 000 од. продукції) – 115,5 грн;
- 5) змінні адміністративні витрати та витрати на збут на од. – 46 грн;
- 6) постійні адміністративні витрати та витрати на збут на од. (у розрахунку на 1 000 од. продукції) – 63 грн.

**Необхідно** визначити:

- а) ціну одиниці продукції, використовуючи метод «повні витрати на виробництво і реалізацію продукції плюс націнка»;
- б) операційний прибуток підприємства при реалізації всієї продукції;
- в) відсоток націнки при формуванні ціни за методом «виробничі витрати плюс націнка» за умови, що бажаний прибуток підприємства становитиме 220 грн на одиницю продукції.

**Задача 5**

ТОВ «УКР-МАРШ» здійснило інвестицію в новий проєкт. Обсяг інвестиції становить 185 000 грн, а суми чистих грошових надходжень за роками експлуатації проєкту дорівнюють, відповідно:

- 1-й рік – 66 000 грн;
- 2-й рік – 93 000 грн;
- 3-й рік – 37 000 грн.

**Необхідно** визначити:

- 1) ефективність інвестиційного проєкту на основі обчислення терміну окупності;
- 2) ефективність інвестиційного проєкту на основі показника за умови, що норма дохідності на інвестований капітал становить 11%;
- 3) ефективність інвестиційного проєкту на основі методу внутрішньої норми прибутковості проєкту (ІКК).

**? Контрольні питання**

1. Характеристика релевантних та нерелевантних затрат і доходів.
2. Приклади якісних показників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства.
3. Інформаційне забезпечення прийняття рішень щодо розмірів партії замовлень у процесі постачання.
4. Інформаційне забезпечення прийняття рішень на основі ABC і XYZ-аналізу.
5. Інформаційне забезпечення прийняття рішень щодо розмірів партії (серії) виробництва продукції.
6. Інформаційне забезпечення прийняття рішення щодо «виробляти чи купувати».
7. Інформаційне забезпечення прийняття рішення щодо вибору технології виробництва продукції.
8. Інформаційне забезпечення прийняття рішень в умовах відсутності вузьких місць.
9. Інформаційне забезпечення прийняття рішень щодо вибору асортименту продукції.
10. Особливості інформаційного забезпечення прийняття рішень у процесі реалізації.
11. Прийняття рішень щодо вибору системи оплати праці в процесі реалізації продукції.
12. Інформаційне забезпечення прийняття рішень на основі оцінки діяльності окремих сегментів.
13. Інформаційне забезпечення прийняття рішень щодо додаткового замовлення.
14. Характерні особливості прийняття інвестиційних рішень.
15. Характеристика статичних та динамічних методів оцінки капіталовкладень.

---

---

## ТЕМА 7

# УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

---

---

### 7.1. Питання до розгляду

1. Центри відповідальності та об'єктивна необхідність децентралізації управління.
2. Типи центрів відповідальності.
3. Особливості класифікації затрат та доходів за центрами відповідальності.
4. Внутрішнє ціноутворення на товари, роботи, послуги між пов'язаними компаніями.
5. Ціна на товари між пов'язаними компаніями.
6. Методи визначення трансфертних цін.

### 7.2. Ключові терміни

Центри відповідальності, центри доходу, центри прибутку, центри затрат, центр інвестицій, місця виникнення затрат, центри контролю та управління, трансфертне ціноутворення, метод ринкової ціни, метод фактичних затрат, метод корисних затрат, оцінка активів, оцінка рентабельності інвестованого капіталу.

### 7.3. Теоретичний матеріал

Центр відповідальності – це частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати його роботи.

**Метою** створення центрів відповідальності є оцінка роботи керівників структурних підрозділів.

Впровадження системи управлінського обліку за центрами відповідальності дозволить виконувати такі **завдання**:

- забезпечення надання інформації про витрати, необхідної для прийняття управлінських рішень (за місцями виникнення, за центрами відповідальності тощо);
- створення інформаційних умов для оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності;
- здійснення бюджетного контролю (виявлення відхилень);
- досягнення чіткості при формуванні собівартості продукції та оптимізації асортименту продукції, що дасть змогу поступово збільшити частку найвигідніших видів продукції у виробничій програмі;
- забезпечення можливості формування гнучкої цінової політики;
- забезпечення можливості оцінки оптимальності витрат за всіма видами продукції, процесами, проектами, відповідальними особами, що сприятиме підвищенню ефективності контролю та управління.

**Концепція центрів відповідальності** ґрунтується на правилі, відповідно до якого структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, що перебувають під її контролем. Менеджер такого центру персонально відповідає за прийняті зобов'язання щодо дотримання нормативних завдань. Кожен центр може виконувати найрізноманітніші функції (виробництва, контролю, маркетингу, обліку), адже об'єктом центру є людина, адміністратор, а не окремі функції або засоби. Виділення в структурі підприємства центрів відповідальності дає змогу поєднувати централізоване керівництво з максимальною ініціативою менеджерів структурних підрозділів в інтересах досягнення спільної мети.

Побудова обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності дозволяє децентралізувати управління витратами, спостерігати за їх формуванням на всіх рівнях управління, використовувати специфічні методи контролю витрат з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу, виявляти винуватців непродуктивних витрат і, як

підсумок, істотно підвищити економічну ефективність господарювання. Одним із основних факторів, від якого залежить успішне досягнення цієї мети, є ефективне функціонування системи управління витратами. Переваги і недоліки децентралізації (табл. 7.1).

*Таблиця 7.1*

### **Переваги і недоліки децентралізації**

№ п/п	Переваги децентралізації	Недоліки децентралізації
1	Якість та ефективність використання інформації	Послаблення ефективності координації діяльності
2	Оцінка фактора конкуренції	Внутрішня конкуренція підрозділів
3	Підвищення досвіду рівня управління	Послаблення контролю рішень менеджерів
4	Оперативність прийняття рішень	Збільшення затрат на утримання персоналу
5	Звільнення менеджерів вищих рівнів від зайвої інформації	
6	Можливість вищого керівництва зосередитись на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях	
7	Рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміються на суті проблеми	

*Джерело: систематизовано автором*

**Організація обліку за центрами відповідальності передбачає:**

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання бюджету центром відповідальності;
- аналіз причин відхилень та оцінку діяльності центру.

Організаційно-адміністративну структуру центрів відповідальності розробляють на підприємстві та затверджують Положенням про центри відповідальності, що визначає:

- основні напрями діяльності центрів;
- архітектуру організаційно-адміністративної підпорядкованості;
- склад організаційних ланок центрів відповідальності і функції, закріплені за ними щодо забезпечення виконання завдань;
- порядок контролю за виконанням працівниками та центром загалом покладених функцій та виробничих завдань.

З метою контролю та оцінки діяльності структурних підрозділів необхідно:

- визначити центри відповідальності підприємства;
- класифікувати затрати згідно з основними статтями на регульовані та нерегульовані для кожного центру відповідальності;
- систематично складати звіт про виконання бюджету за центрами відповідальності з метою оцінки їх діяльності.

Взаємозв'язок і відмінності мети управлінського та фінансового обліку в центрі відповідальності наведено на рис. 7.1.

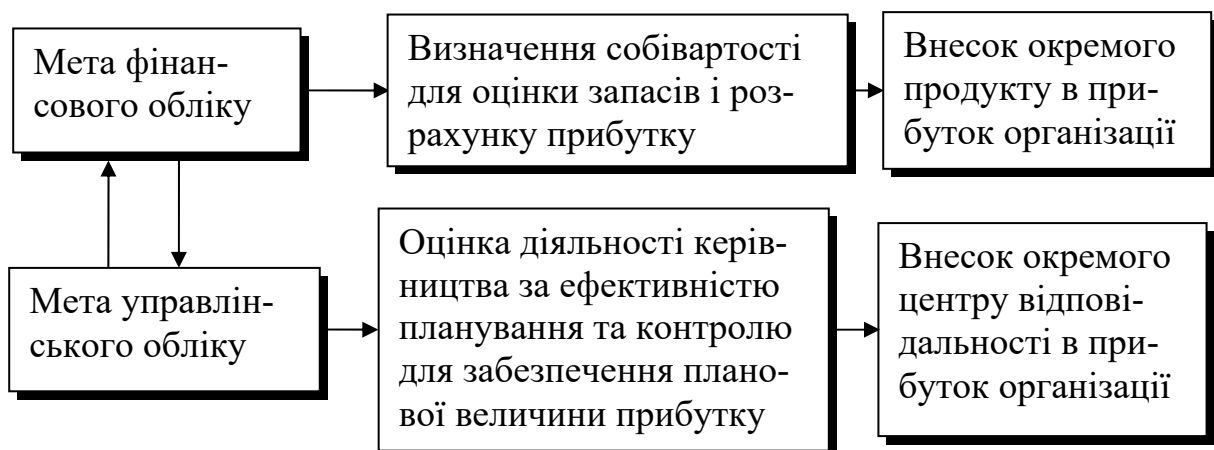


Рис. 7.1. Взаємозв'язок і відмінності мети управлінського та фінансового обліку в центрі відповідальності

Джерело: систематизовано автором

Особливості в характері відповідальності менеджерів дозволяють визначити чотири **типи центрів відповідальності**, що наведені на рис. 7.2.

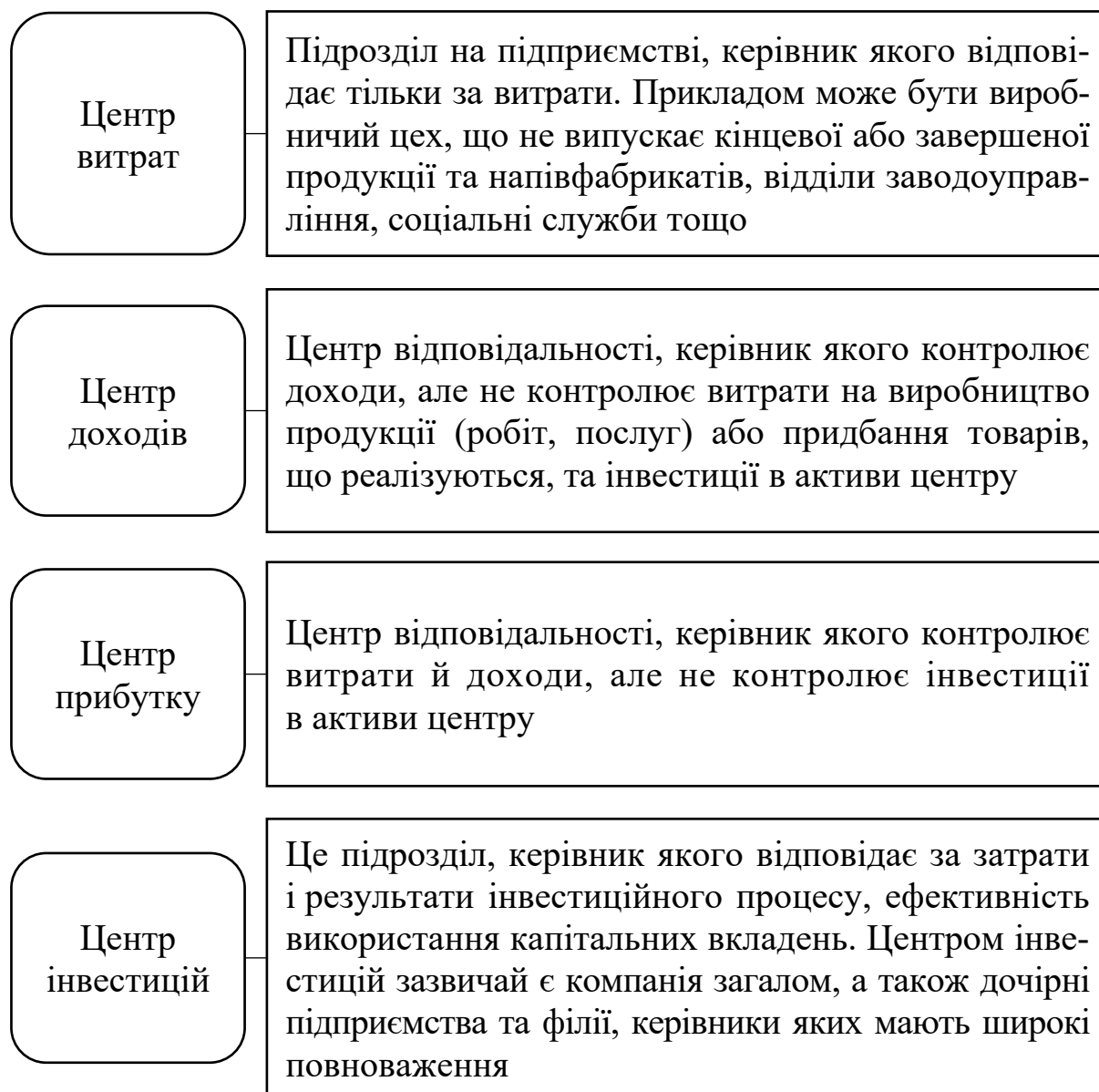


Рис. 7.2. Типи центрів відповідальності

Джерело: систематизовано автором

Характеристику типів центрів відповідальності наведено у табл. 7.2.

Таблиця 7.2

**Характеристика типів центрів відповідальності**

Фактори	Тип центру відповідальності			
	Центр витрат	Центр доходів	Центр прибутку	Центр інвестицій
Контролюється менеджментом центру	Витрати	Доходи	Витрати, доходи	Витрати, доходи і суттєвий контроль за інвестиціями
Не контролюється менеджментом центру	Доходи, інвестиції в запаси і основні засоби	Витрати, інвестиції в запаси і основні засоби	Інвестиції в запаси і основні засоби	
Вимірюється обліковою системою	Витрати по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)	Доходи по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)	Прибуток по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)	Рентабельність інвестицій по відношенню до заданого значення (бюджетного рівня)
Не вимірюється обліковою системою	Виконання по ключових факторах успіху, крім витрат	Виконання по ключових факторах успіху, крім виручки	Виконання по ключових факторах успіху, крім прибутку	Виконання по ключових факторах успіху, крім рентабельності інвестицій

*Джерело: систематизовано автором*

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації, беручи до уваги певні вимоги:

➤ кожний центр має очолювати відповідальна особа – керівник, який відповідає за результати його діяльності;

- в кожному центрі відповідальності повинен бути показник для вимірювання обсягу виробництва і база розподілу витрат;
- необхідно чітко визначити сферу повноважень і відповідальності менеджера кожного центру відповідальності;
- ступінь деталізації інформації при виділенні центрів відповідальності повинна бути достатньою для аналізу їхньої діяльності;
- система стимулювання працівників підприємства має бути пов'язана з ефективністю діяльності центрів відповідальності.

**Спільними ознаками всіх центрів відповідальності є те, що:**

- кожен центр відповідальності виконує певну роботу;
- як структурна одиниця системи центрів відповідальності має вхід і вихід;
- входом до центру є ресурси, а виходом – продукція чи послуги;
- центр відповідальності має певні активи, які є частиною капіталу власника.

Сфера впливу центрів відповідальності керівників наведено на рис. 7.3.

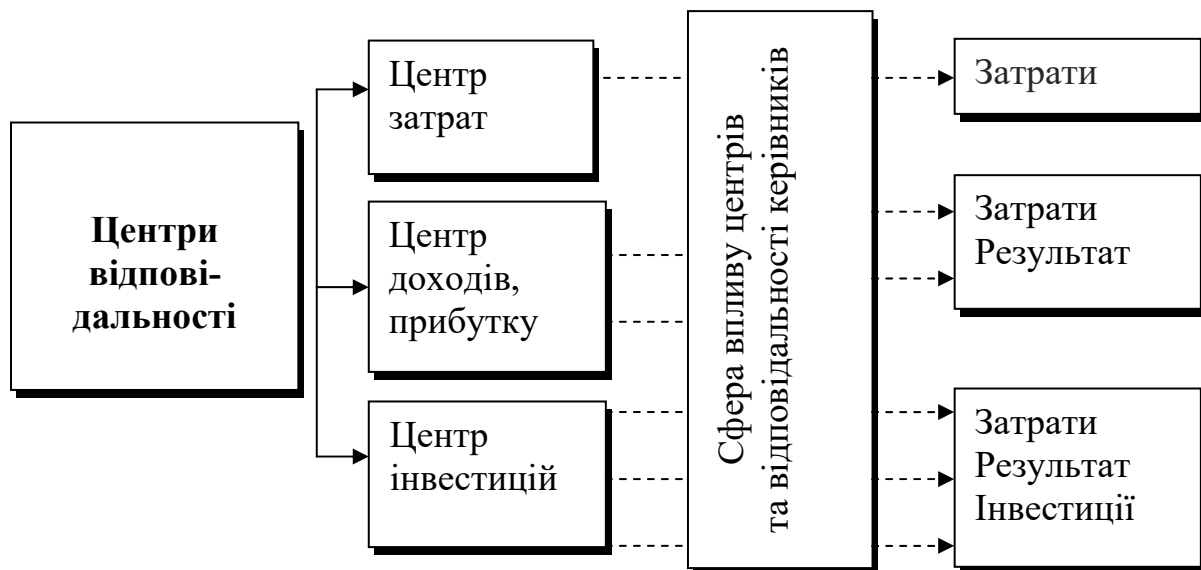


Рис. 7.3. Сфера впливу центрів відповідальності керівників

Джерело: систематизовано автором

**Основні види групування доходів та затрат** залежно від цілей управління:

- за центрами відповідальності – з метою контролю за дотриманням технології виробництва та діяльністю підрозділів;
- за видами продукції – для розрахунку окремих витрат і контролю за інвестиціями;
- за окремими виробами – для обчислення повних затрат і цін на окремі вироби.

**Місцем виникнення витрат та доходів** є місце, де вони фактично утворилися.

**Центри відповідальності за витрати** формуються з урахуванням організаційних та технологічних аспектів суб'єкта господарювання. Ступінь деталізації місць виникнення витрат у підприємства різна і залежить від конкретних завдань, поставлених керівництвом перед менеджерами. Центри відповідальності за витрати за розміром бувають великими (завод) та малими (робоче місце). Великі центри відповідальності за витрати можуть складатися з більш дрібних, водночас кілька робочих місць можуть бути об'єднані у більші центри відповідальності за витрати (відділ, службу, цех).

**Класифікація центрів відповідальності за доходи підприємств:**

- центр доходів від маркетингу, керівник якого впливає на всі види доходів, що забезпечують просування підприємства на відповідному ринку, а також реалізацію продукції;
- центр маржинальних доходів з реалізації продукції та послуг (включає в себе всі точки реалізації);
- центр інших операційних доходів, включає в себе всі інші види доходу, що не пов'язані з реалізацією продукції, товарів та послуг.

**Критерії оцінювання результативності функціонування центрів відповідальності** наведено у табл. 7.3.

Таблиця 7.3

**Критерії оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності**

№ п/п	Центри відповідальності	Критерії оцінювання
1	Центр витрат	Виконання виробничої програми з урахуванням бюджету витрат
2	Центр доходів	Досягнення планового доходу від реалізації продукції з урахуванням зміни ціни та обсягу реалізації
3	Центр прибутку	Досягнення бюджетного показника прибутку
4	Центр інвестицій	Досягнення планового показника рентабельності інвестицій

*Джерело: систематизовано автором*

**Трансфертне ціноутворення** – це процес формування та зміни структури трансфертних цін підприємства.

**Основними цілями трансфертного ціноутворення є:**

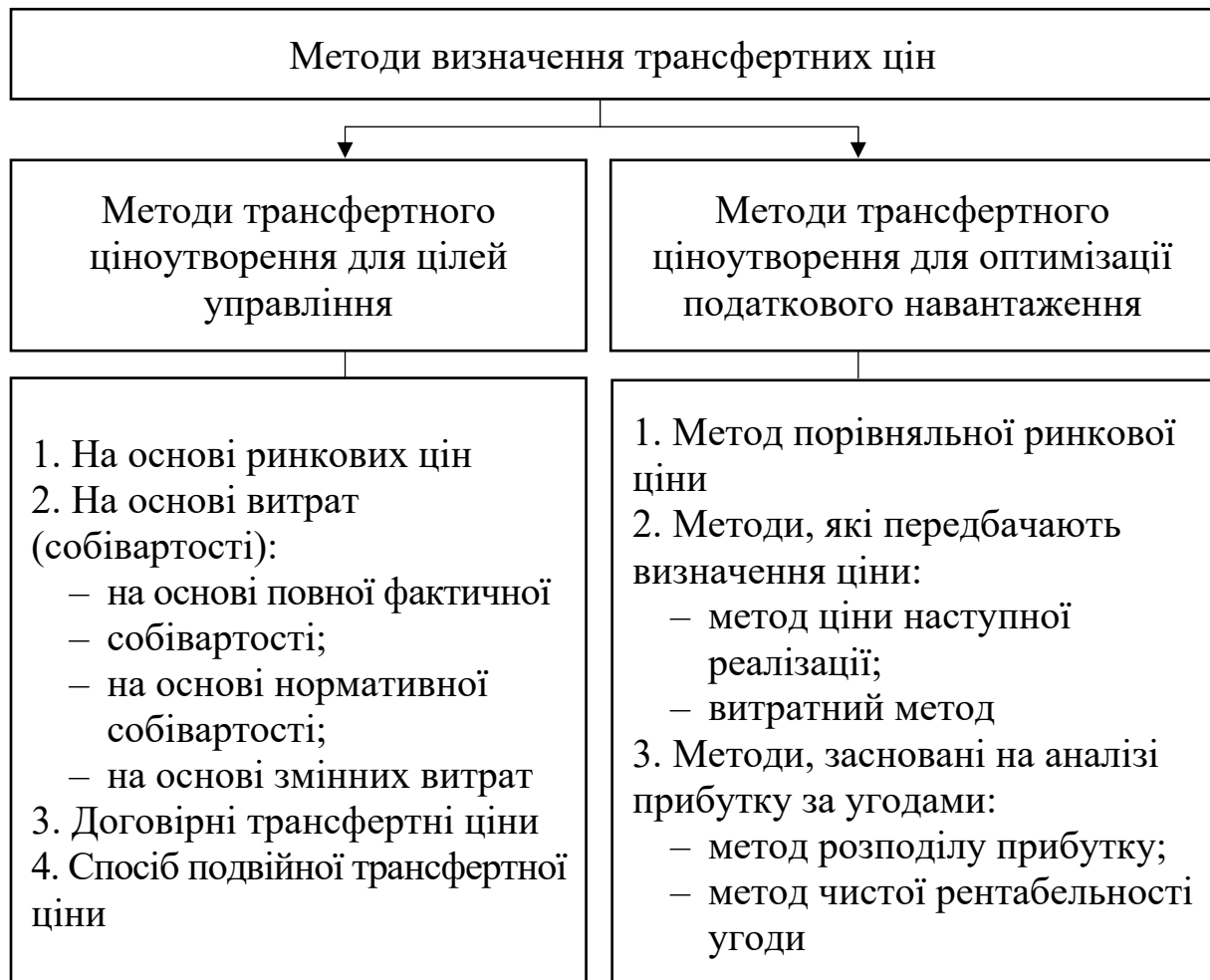
- 1) надання інформації, що стимулює управлінський персонал приймати обґрунтовані управлінські рішення. А це відбувається в тому разі, коли рішення, які менеджери приймають, щоб поліпшити показники прибутку у звіті про діяльність своїх підрозділів, збільшують і прибуток компанії загалом;
- 2) надання інформації, що корисна для оцінювання управлінських та економічних показників діяльності підрозділів;
- 3) цілеспрямований перерозподіл частини прибутку між підрозділами або місцями їх розміщення;
- 4) гарантування, що автономність діяльності підрозділів не порушується.

**Трансфертна ціна** – це ціна, за якої продукти або послуги одного центру відповідальності передаються іншому центру відповідальності в межах одного підприємства.

Трансфертні ціни виконують такі **функції**:

- матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства загалом;
- розподіл затрат за місцями виникнення;
- узгодження загальної мети та цілей діяльності підприємства з цілями діяльності центрів інвестицій і витрат, коли керівники обирають дії, що збільшують загальні прибутки підприємства.

Зазвичай трансфертні ціни базуються на ринкових цінах, витратах або договірних цінах (рис. 7.4).



*Рис. 7.4. Методи визначення трансфертних цін*

*Джерело: систематизовано автором*

**Розрахунок трансфертної ціни** здійснюється за формулою:

$$ТЦ = Дв + Ав, \quad (7.1)$$

де ТЦ – трансфертна ціна;

Дв – дійсні витрати;

Ав – альтернативні витрати.

**Переваги та недоліки методів визначення трансфертної ціни** наведено у табл. 7.4.

Таблиця 7.4

**Переваги та недоліки методів визначення трансфертної ціни**

№ п/п	Метод визначення трансфертної ціни	Переваги	Недоліки
1	Змінні витрати	Спонукає покупця купувати у внутрішнього постачальника	Невигідна підрозділу-продавцю, якщо він є центром прибутку або центром інвестицій
2	Повна виробнича собівартість	Легкість визначення та розуміння. У багатьох країнах узгоджується з податковими правилами	Нерелевантність постійних витрат для прийняття рішення
3	Ринкова ціна	Сприяє автономії підрозділів. Заохочує підрозділ-продавець конкурувати із зовнішніми постачальниками	Часто відсутня ринкова ціна для проміжних продуктів. Потребує коригування (зниження витрат на збут, відсутність комісійних тощо)

Закінчення табл. 7.4

№ п/п	Метод визначення трансфертної ціни	Переваги	Недоліки
4	Договірна ціна	Є найпрактичнішим підходом у конфліктних ситуаціях	Потребує встановлення правил ведення переговорів або арбітражних процедур. Обмежує автономію підрозділів

*Джерело: систематизовано автором*

**Дійсні витрати** містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, що виникатимуть у підрозділі тільки в результаті продажу в межах підприємства.

**Альтернативні витрати** відображають вигоду, яку підрозділ втрачає внаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції.

Якщо підрозділ має вільні потужності, але не може реалізувати продукцію на зовнішньому ринку, то вважається, що альтернативні витрати при цьому дорівнюватимуть нулю. Якщо ж підрозділ не має вільних потужностей і може продати всю продукцію зовнішнім покупцям, мінімальна трансфертна ціна розраховується за формулою:

$$ТЦ = Зв \text{ на од. прод.} + МД \text{ на од. прод. вн.}, \quad (7.2)$$

де  $Зв \text{ на од. прод.}$  – змінні витрати на одиницю продукції;

$МД \text{ на од. прод. вн.}$  – маржинальний дохід на одиницю продукції внаслідок продажу внутрішнім покупцям.

Трансфертна ціна коливається від мінімальної величини (собівартості) до ринкової ціни (собівартість + прибуток):

$$C \leq TЦ \leq PC, \quad (7.3)$$

де С – собівартість продукції;

ТЦ – трансфертна ціна;

PC – ринкова ціна.

Трансфертне ціноутворення передбачає чітке фіксування факту приймання-передачі між центрами відповідальності виробу (послуги), що неможливо без організованої системи сегментарного обліку та звітності. У його основі лежить принцип, згідно з яким оптимальними є ті трансфертні ціни, які забезпечують організації максимально можливий **маржинальний дохід**.

Приймаючи рішення щодо ціни слід урахувувати такі **чинники**:

- для підприємств, що прагнуть до стійкого становища на ринку, встановлення ціни має вирішальне значення;
- ціна є інструментом стимулювання попиту, а також водночас головним чинником довгострокової рентабельності;
- при розробці цінової стратегії досягаються цілі не лише з урахуванням величини прибутку, але й існуючої конкуренції на конкретні види продукції;
- ціна впливає на рентабельність всієї діяльності з урахуванням обсягу продажу, при якому досягається окупність всіх затрат (точка беззбитковості).

**7.4. Тести**

1. У торгівлі доходи контролюються в центрах доходів, до яких належать:

- а) відділ магазину;
- б) дочірнє підприємство;
- в) кондитерський цех магазину;
- г) магазин як балансова одиниця.

2. Діяльність якого типу центрів відповідальності не можливо оцінити за показниками «точка беззбитковості»?

- а) центр прибутку;
- б) центр маржинальних доходів;
- в) центр інвестицій;
- г) центр затрат.

3. До методів визначення величини трансфертних цін належать:

- а) всі перераховані нижче;
- б) ціни, в основу яких кладуть витрати (собівартість);
- в) договірні ціни;
- г) ціни, основані на ринкових цінах.

4. Допоміжні центри відповідальності:

- а) підрозділи операційної діяльності підприємства;
- б) виконують роботи (виготовляють продукцію), призначені не для споживача, а для основних центрів відповідальності;
- в) безпосередньо виготовляють продукцію (виконують роботи), здійснюють послуги для споживачів;
- г) підрозділи основної діяльності підприємства.

5. Місце виникнення затрат – це:

- а) сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності;

- б) сегмент діяльності підприємства, в якому виникають затрати;
- в) первинна аналітична одиниця, в розрізі якої можливе планування, облік і контроль затрат;
- г) різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом реалізованої продукції, затрати – грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом та затратами.

*6. Сегмент діяльності:*

- а) організаційна одиниця, в межах якої регулярно порівнюються можливості з їх реалізацією по затратах, доходах і результатах;
- б) сегмент діяльності підприємства, в якому виникають затрати;
- в) різновид центрів відповідальності;
- г) організаційно відокремлений підрозділ підприємства.

*7. Трансфертне ціноутворення дозволяє:*

- а) мінімувати загальну суму податку підприємства;
- б) покривати затрати неефективної діяльності підрозділів;
- в) узгодити результати діяльності окремих підрозділів та підприємства загалом;
- г) усі відповідно правильні.

*8. Центр прибутку – це:*

- а) господарська одиниця, керівник якої контролює не тільки затрати і доходи, а й інвестиції;
- б) підрозділ або господарська одиниця, керівник якого контролює не тільки затрати, а й доходи;
- в) центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює затрати;
- г) господарська одиниця, де відбувається управління доходами і прямими затратами центру.

9. Центр технологічних затрат – це:

- а) центр затрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між затратами й результатами діяльності центру;
- б) первинна аналітична одиниця, в розрізі якої можливе планування, облік і контроль затрат;
- в) сегмент діяльності підприємства, в якому виникають затрати;
- г) центр затрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між затратами та результатами діяльності.

10. Існують такі типи центрів відповідальності:

- а) прибутку, витрат, інвестицій, доходу;
- б) витрат, цін, прибутку;
- в) витрат, капіталу, прибутку;
- г) доходів, витрат, інвестицій.

### 7.5. Практичні завдання

#### Індивідуальні завдання

1. Провести зонування можливих центрів відповідальності досліджуваного підприємства.

#### Задача 1

ТОВ «Квартал» займається роздрібною торгівлею. У табл. 7.5 наведено основні структурні підрозділи підприємства.

**Необхідно:** визначити види центрів відповідальності кожного підрозділу.

Таблиця 7.5

**Структурні підрозділи ТОВ «Квартал»**

Назва структурного підрозділу	Вид центру відповідальності
Керівна організація	
Філія № 1	
Філія № 2	
Адміністрація підприємства	
Логістичний відділ	
Рекламний відділ	
Склад філії № 1	
Склад філії № 2	
Відділ закупівель філії № 1	
Відділ закупівель філії № 2	
Відділ продажу філії № 1	
Відділ продажу філії № 2	
Логістичний відділ керівної організації	
Рекламний відділ керівної організації	
Відділ закупівель керівної організації	
Відділ продажу керівної організації	

**Задача 2**

Структурному підрозділу «Б» було заплановано досягти річного прибутку від продажів у сумі 360 000 грн при величині змінних затрат 35 000 грн. Фактично виручка від реалізації склала 295 000 грн, а фактична ціна за одиницю продукції зросла на 10% проти запланованої.

Слід дати характеристику центру відповідальності та можливості впливу керівника на його результати діяльності.

**Необхідно:** за результатами аналізу сформулювати висновки щодо оцінки ефективності діяльності підрозділу та можливості покращення його результатів.

**Задача 3**

ТОВ «АНТЕЙ» передбачило в бюджеті обсяг реалізації продукції для виробничого підрозділу ХО 1 в кількості 35000 од. за ціною 4,5 грн за одиницю при стандартній собівартості – 3,4 грн/од. Фактично цей підрозділ виробив і реалізував 43000 од. продукції на суму 250000 грн, фактична собівартість якої становила 156000 грн.

**Необхідно:** визначити загальне відхилення суми прибутку та вплив на нього окремих факторів.

**Задача 4**

ТОВ «СвітУ» має два оперативно самостійних підрозділи, які продають аналогічні товари, але розміщені у різних населених пунктах. Показники діяльності підрозділів за останній рік склали тис. грн.

Таблиця 7.6

**Показники діяльності підрозділів**

Показники	Підрозділ	
	№ 1	№ 2
Обсяг продажу	320	845
Прибуток	1130	1000
Інвестиції у підрозділ	550	510
Середня вартість капіталу, %	10	8

**Необхідно:** оцінити ефективність роботи кожного підрозділу, для чого визначити показники:

- прибутковість продажів;
- оборотність капіталу;
- прибуток на інвестований капітал;
- залишковий прибуток.

**Задача 5**

Керівником структурного підрозділу «А» було заплановано в наступному місяці досягти обсягу продажу 1 400 од. Загальна сума затрат при цьому повинна була скласти 14 400 грн (з них постійні затрати 6 000 грн).

Фактично було продано 1 500 од. продукції, а фактичні затрати склали 15 200 грн, з яких 6 000 грн – постійні затрати.

**Необхідно** пояснити, за рахунок чого мали місце відхилення в сумі 800 грн та сформулювати висновок щодо ефективності діяльності.

### **? Контрольні питання**

1. Яка сутність обліку за центрами відповідальності та сегментами діяльності?
2. Яка мета обліку за центрами відповідальності?
3. Які бувають типи центрів відповідальності?
4. Як Ви можете охарактеризувати центри витрат?
5. Які критерії оцінювання результатів діяльності центра прибутку?
6. Що таке місце виникнення затрат?
7. Які види інвестиційних центрів?
8. Які основні відмінності аналізу затрат за операціями та за продуктами?
9. Які особливості класифікації затрат за центрами відповідальності?
10. Які мета та значення трансфертного ціноутворення?
11. Яке співвідношення «собівартість – трансфертні ціни – прибуток»?
12. Які основні варіанти визначення внутрішніх цін?
13. Які основні показники та порядок складання Звіту центру відповідальності?
14. Які якісні показники використовуються для оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності?
15. Які вартісні економічні показники використовуються для оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності?

---

---

## ТЕМА 8

# БЮДЖЕТУВАННЯ ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ, ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

---

---

### 8.1. Питання до розгляду

1. Бюджетування: суть, мета та призначення.
2. Послідовність та рівні розробки бюджетів.
3. Особливості розробки основного (генерального) бюджету та взаємоузгодження його елементів.
4. Види бюджетів та основні вимоги до їх побудови.
5. Порядок складання статичних та гнучких бюджетів.
6. Калькулювання нормативної собівартості, принципи побудови.
7. Основні показники нормативного методу обліку затрат.
8. Особливості та переваги обліку затрат і калькулювання собівартості за системою «стандарт-кост».
9. Система нормативного обліку за повними і змінними затратами.
10. Класифікація відхилень та їх види при проведенні бюджетування та обліку за нормативними затратами.
11. Контроль за виконанням бюджетів.

### 8.2. Ключові терміни

Бюджетування, планування, операційний план, фінансовий план, генеральний (зведений) бюджет, операційний бюджет, фінансовий бюджет, бюджет продажу,

*бюджет виробництва, бюджет прямих затрат на оплату праці, бюджет закупівлі основних матеріалів, бюджет накладних затрат, бюджет грошових коштів, бюджет запасів готової продукції, бюджет собівартості реалізованої продукції, бюджет адміністративних затрат і затрат на збут, бюджетний звіт про прибуток, основний бюджет, статичний бюджет, гнучкий бюджет.*

### **8.3. Теоретичний матеріал**

**Бюджетування** є важливим елементом системи управлінського обліку, що являє собою процес планування, обліку, контролю й аналізу фінансових, інформаційних і матеріальних потоків, а також отриманих результатів, і у вузькому тлумаченні – формування бюджетів підприємства (організації) як загалом, так і за центрами відповідальності, тобто процес збирання, відображення та групування інформації про діяльність окремих структурних підрозділів (центрів витрат та відповідальності).

**Метою** бюджетування є підвищення ефективності функціонування компанії через посилення функцій планування і контролю.

Бюджетування спрямоване на виконання таких основних завдань:

- підвищення ефективності управління витратами;
- визначення обсягу діяльності і витрат, що пов'язані з функціонуванням окремих структурних одиниць і підрозділів (центрів відповідальності) підприємства;
- забезпечення покриття цих витрат фінансовими ресурсами з різних джерел;
- підвищення ефективності управління ліквідністю та фінансовою стійкістю.

Бюджетування має свої переваги та недоліки (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

**Переваги та недоліки бюджетування**

№ п/п	Переваги	Недоліки
1	Дає змогу координувати роботу підприємства загалом	Різне сприйняття бюджетів у різних людей
2	Має позитивний вплив на мотивацію колективу	Складність і висока вартість впровадження системи бюджетування
3	Аналіз бюджетів дає змогу своєчасно вносити коригувальні зміни	Бюджети вимагають від співробітників високої продуктивності праці, що часто зумовлює протидію та знижує ефективність роботи
4	Дає змогу вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів	Суперечність між досяжністю цілей та їх стимулятивним ефектом
5	Дає змогу співробітникам-новачкам зрозуміти «напрямок руху» підприємства, таким чином допомагаючи їм адаптуватися в новому колективі	Якщо бюджети не доведені до кожного співробітника, то вони не мають практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а сприймаються тільки як засіб для оцінки діяльності працівників і відстежування помилок
6	Дає змогу вдосконалити процес розподілу ресурсів	
7	Сприяє процесам комунікації	
8	Допомагає менеджерам зрозуміти свою роль в організації	
9	Слугує інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів	

*Джерело: систематизовано автором*

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

Існують такі підходи до організації бюджетування:

➤ «згори-вниз», що є характерним для централізованих або невеликих підприємств;

➤ «знизу-вгору», що є доцільним для підприємств, структура яких забезпечує надійну комунікацію підрозділів. При цьому керівники нижчої та середньої ланок уповноважені складати релевантні бюджети;

➤ «знизу-вгору/згори-вниз», який поєднує переваги обох підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії.

**Бюджет** – це оперативний фінансовий план, що складається у формі кошторису або балансу доходів і витрат на визначений період, що забезпечує ефективний контроль за надходженням та витрачанням коштів.

У табл. 8.2 наведено узагальнену класифікацію типів і видів бюджетів.

*Таблиця 8.2*

**Класифікація основних типів і видів бюджетів**

№ п/п	Класифікаційна ознака	Тип і вид бюджету
1	За методами розроблення	прирісний (індексний) бюджет
		бюджет «з нуля»
		рамковий бюджет
2	За прив'язкою до обсягів виробництва та реалізації продукції	статичний бюджет
		гнучкий бюджет
3	За цільовим призначенням	операційний бюджет
		фінансовий бюджет
		головний бюджет
		допоміжний бюджет
4	За ступенем деталізації	спеціальний бюджет
		деталізований бюджет
		модифікований бюджет
		стратегічний бюджет
		цільовий бюджет

Закінчення табл. 8.2

№ п/п	Класифікаційна ознака	Тип і вид бюджету
5	За видами витрат	поточний бюджет
		капітальний бюджет
6	За об'єктом бюджетування	бюджет на виготовлення кожного виробу, замовлення
		функціональні бюджети підрозділів
		зведені бюджети
7	За горизонтами бюджетування	короткостроковий бюджет
		середньостроковий бюджет
		довгостроковий бюджет

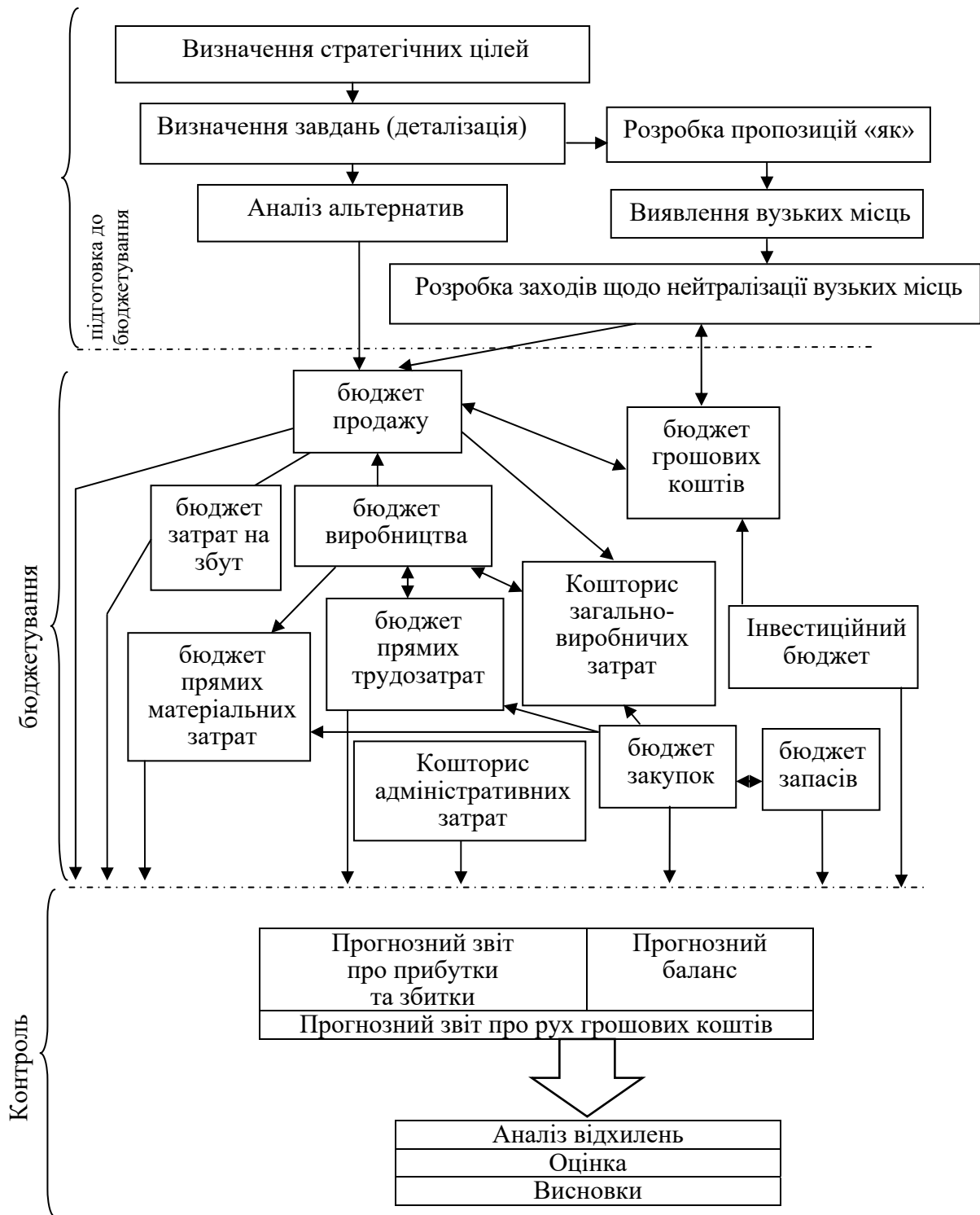
*Джерело: систематизовано автором*

Склад усіх бюджетів, що розробляються на підприємстві, формує **ієрархічну структуру бюджетів**. Елементи цієї структури формують певну послідовність розроблення бюджетів:

1. Бюджет продажу
2. Бюджет виробництва
3. Бюджет прямих матеріальних витрат
4. Бюджет прямих витрат на оплату праці
5. План потреб у потужностях
6. Бюджет загальновиробничих витрат
7. Бюджет виробничої собівартості
8. Бюджет адміністративних витрат
9. Бюджет витрат на збут
10. Бюджет інших витрат
11. Бюджет доходів та витрат
12. Бюджет інвестицій
13. Бюджет руху грошових коштів
14. Прогнозний (розрахунковий) баланс

Сукупність основних бюджетів, складових для підприємств загалом, називають Генеральним бюджетом (мастер-бюджетом). Структурна схема Генерального бюджету та його складових елементів, які складаються із трьох блоків (підготовка до бюджетування, бюджетування та контроль) зображена на рис. 8.1.

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів, фінансових результатів діяльності підприємства**



*Рис. 8.1. Структурна схема Генерального бюджету та його складових*

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Головний бюджет складається з двох частин: **операційного бюджету** (бюджет продажу (табл. 8.3), бюджет виробництва (бюджет виробничих запасів (табл. 8.4), бюджет прямих витрат на оплату праці (табл. 8.5), бюджет загальновиробничих накладних витрат), бюджет адміністративних витрат, бюджет витрат на збут, бюджет інших витрат, бюджет управлінських витрат) та **фінансового бюджету** (бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів, бюджет інвестицій, прогнозний (розрахунковий) баланс).

Таблиця 8.3

### Бюджет продажу

Найменування продукції	Кількість, шт.	Ціна без ПДВ, грн	Чистий дохід, грн	ПДВ, грн	Дохід, грн
А					
Б					
В					
Разом					

Таблиця 8.4

### Бюджет виробничих запасів

Види матеріалів	Продукція А		Продукція Б		Разом потреба на виробництво
	на 1 шт.	на весь обсяг	на 1 шт.	на весь обсяг	
Х					
У					
З					

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

---

*Таблиця 8.5*

**Бюджет прямих витрат на оплату праці**

№ п/п	Види продукції	Плановий обсяг виробництва	Прямі затрати на оплату праці 1 од. продукції, год	Прямі затрати на оплату праці на весь обсяг, год	Прямі затрати на оплату праці, грн
1					
2					
3	Усього				

До статичних бюджетів належать: бюджети «з нуля», бюджети через прирощення, пріоритетні бюджети (рис. 8.2).

**Гнучкий бюджет** – це бюджет, складений на підставі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів діяльності, що передбачаються.

Формування гнучкого бюджету ґрунтується на формулі:

$$Змб \cdot Фоб + ЗПв, \quad (8.1)$$

де Змб – змінні бюджетні витрати на одиницю;

Фоб – фактичний обсяг виробництва;

ЗПв – загальні постійні витрати.

**Норма** – це встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.

**Нормативні затрати** – це заздалегідь встановлені затрати з урахуванням нормальних рівнів використання матеріальних цінностей, праці, виробничих потужностей та чинних цін для досягнення цілей в умовах ефективного виробництва.

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

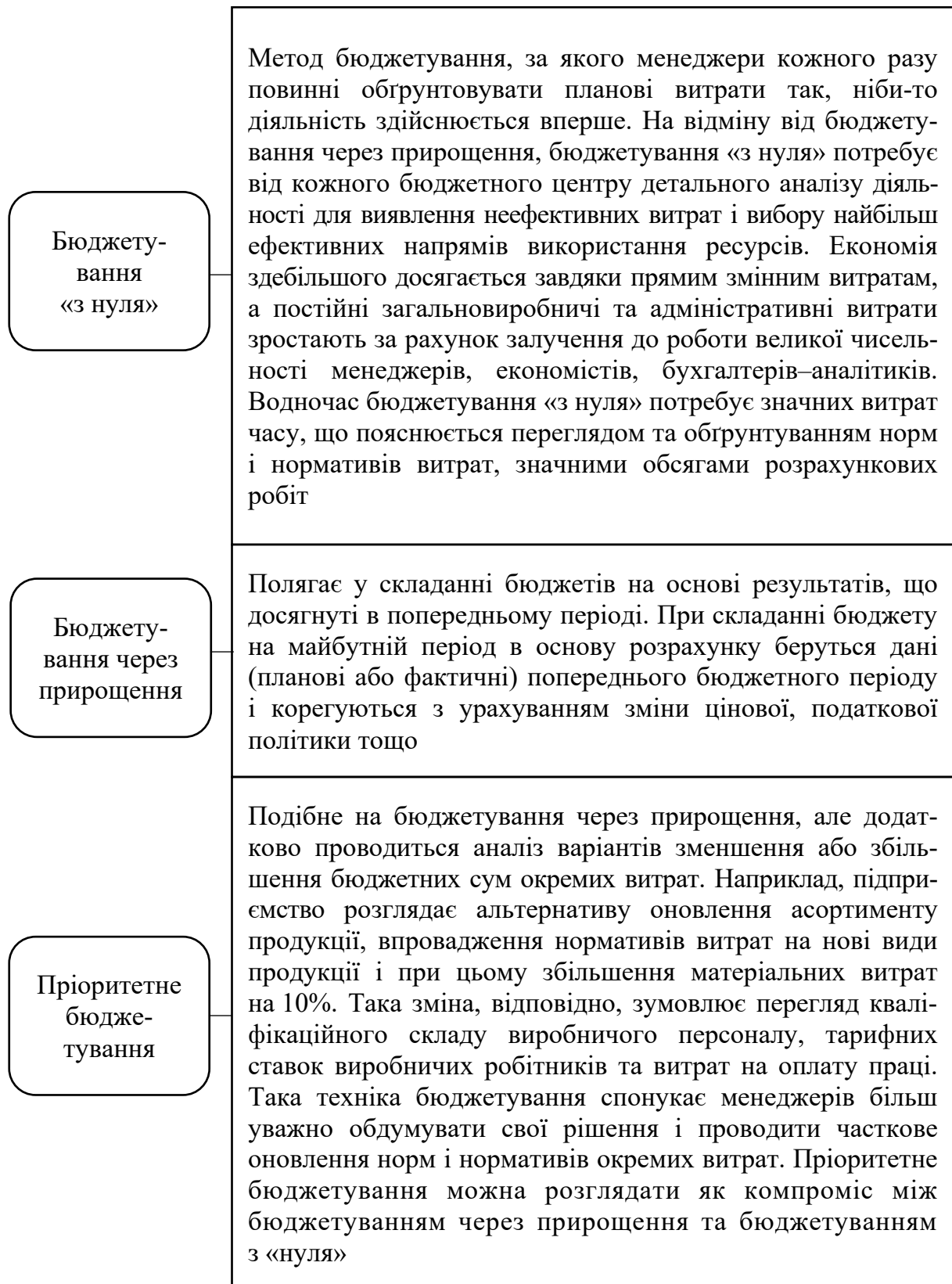
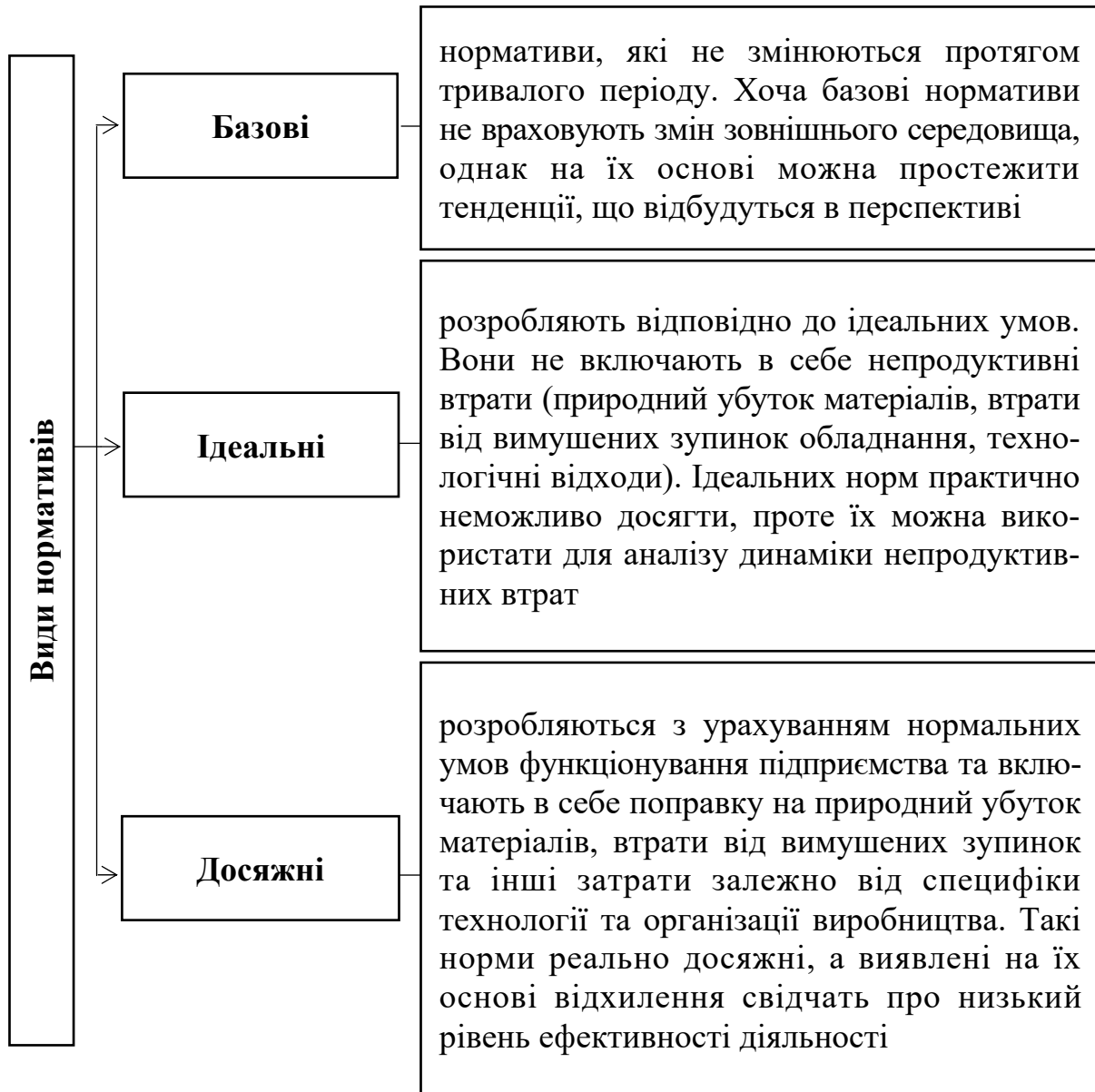


Рис. 8.2. Види статичних бюджетів

Джерело: систематизовано автором

Нормативи бувають базові, ідеальні та досяжні (рис. 8.3).



*Рис. 8.3. Види нормативів*

*Джерело: систематизовано автором*

**Нормативний метод** обліку витрат є видом облікової підсистеми, що характеризується наявністю норми використання ресурсів, нормативних (навчальних) цін цих ресурсів та використання цих показників для планування та контролю.

Сутність нормативного методу характеризується такими особливостями:

- наявність норми споживання ресурсів (затрат) та навчальних цін цих ресурсів у процесах діяльності підприємств;
- відображення фактичних затрат з віднесенням їх на затрати за нормами та відхиленнями;
- оперативний облік відхилення від норми споживання ресурсів із встановленням розміру відхилень, місць їх виникнення, причин та відповідальних осіб за виникнення відхилень з метою використання цих даних для управління виробництвом;
- системний облік змін норм з метою перевірки обґрунтованості поточного рівня норми та контролю економічної ефективності здійснення організаційно-технічних заходів;
- формування звітів про виникнення затрат з деталізацією виявлених відхилень за факторами та відповідальними особами за їх виникнення.

Для обліку за нормативними затратами передбачено такі варіанти:

1) облік проводиться виключно за нормативними затратами ( $Z_n$ ), при цьому вони періодично коригуються на величину відхилень ( $B$ ), а фактичні затрати ( $Z_f$ ) визначаються за формулою:

$$Z_n \pm B = Z_f; \quad (8.2)$$

2) облік за фактичними та нормативними затратами здійснюється паралельно:

$$Z_f - Z_n = \pm B; \quad (8.3)$$

3) облік проводиться змішаним способом.

**Нормативна собівартість готової продукції** розраховується на основі відповідних калькуляцій за формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Залишок незавершеного виробництва на початок} && (8.4) \\ & \text{періоду} + \text{Витрати за місяць за нормою} = \text{Витрати} \\ & \text{на брак} + \text{Результати інвентаризації незавершеного} \\ & \text{виробництва} + \text{Собівартість готової продукції} \\ & \text{за нормою} + \text{Залишок незавершеного виробництва} \\ & \text{на кінець місяця за нормою} \end{aligned}$$

Облік витрат за нормативним методом можливо здійснювати на основі повної та неповної собівартості залежно від поставленої мети.

Для **нормативного методу обліку витрат за неповною собівартістю** характерні такі особливості:

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

У зарубіжній практиці широко застосовується **метод «стандарт-кост»**, що відображає відхилення на спеціальних рахунках. Це сприяє здійсненню безпосереднього контролю стандартів з боку відповідальних осіб. Метою методу «стандарт-кост» є посилення контролю за формуванням витрат, виявлення сприятливих і несприятливих відхилень, вплив на негативні чинники діяльності. Методика відображення витрат полягає у порівнянні зі стандартними (нормативними).

Основними **перевагами методу «стандарт-кост»** є:

- попередній розрахунок очікуваних витрат на виробництво та реалізацію;
- визначення ціни на основі заздалегідь встановленої собівартості одиниці продукції;

- складання звітів про доходи та витрати з виділенням відхилень від нормативів та обов'язковим встановленням причин їх виникнення.

Ключовим елементом системи контролю за виконанням бюджетів є показник «**відхилення**». Основними видами відхилень є: відхилення за матеріалами і трудовитратами, відхилення за виробничими накладними витратами. Загальну схему бюджетного контролю за відхиленнями зображено на рис. 8.4.

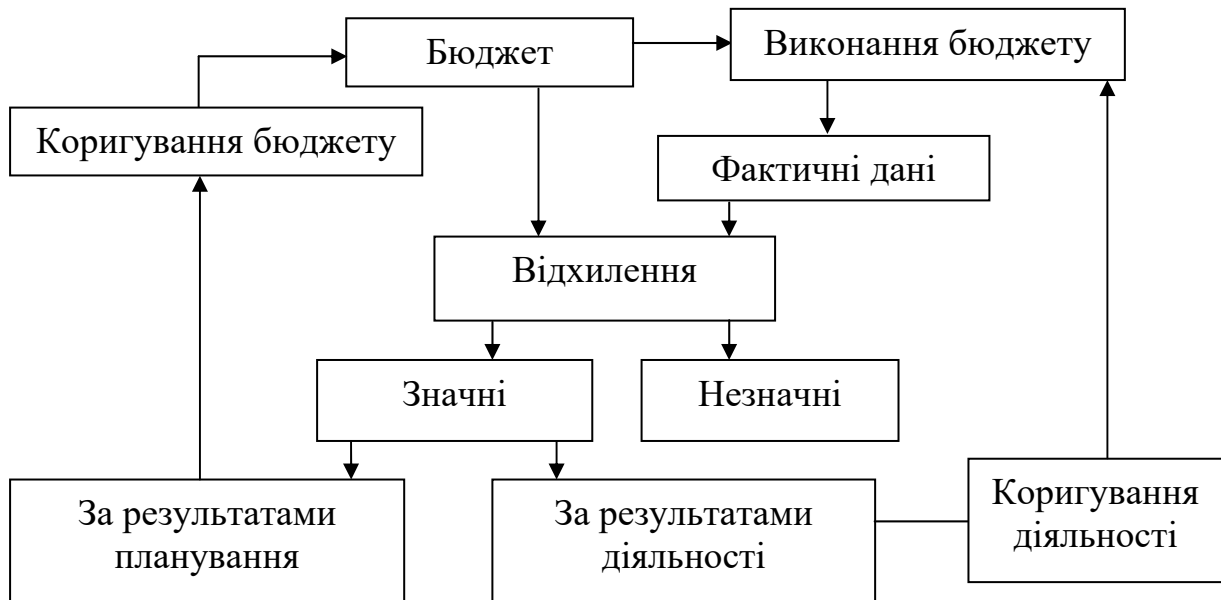


Рис. 8.4. Схема бюджетного контролю за відхиленнями

Джерело: систематизовано автором

**Розрахунок основних видів відхилень здійснюється з використанням формул:**

### 1. Відхилення за матеріалами і трудовитратами.

Для прямих матеріалів і прямої праці визначають два види відхилень:

- за ціною на матеріали або ставкою заробітної плати;
- за кількістю використаних матеріалів або за продуктивністю праці.

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

---

Розрахунок відхилень за прямими витратами матеріалів здійснюють з використанням таких формул:

$$\text{Відхилення за ціною на матеріали} = \text{Фактична кількість придбаних матеріалів} \times \left[ \begin{array}{l} \text{Фактична ціна на матеріали} \\ - \\ \text{Нормативна ціна на матеріали} \end{array} \right] \quad (8.5)$$

$$\text{Відхилення за кількістю використаних матеріалів} = \text{Нормативна ціна на матеріали} \times \left[ \begin{array}{l} \text{Фактична кількість використаних матеріалів} \\ - \\ \text{Бюджетна кількість використаних матеріалів} \end{array} \right] \quad (8.6)$$

Розрахунок відхилень за прямими витратами на оплату праці здійснюють з використанням таких формул:

$$\text{Відхилення за ставкою заробітної плати} = \text{Фактичний відпрацьований час} \times \left[ \begin{array}{l} \text{Фактична ставка заробітної плати} \\ - \\ \text{Номінальна ставка заробітної плати} \end{array} \right] \quad (8.7)$$

$$\text{Відхилення за продуктивністю праці} = \text{Нормативна ставка заробітної плати} \times \left[ \begin{array}{l} \text{Фактичний відпрацьований час} \\ - \\ \text{Нормативний час роботи персоналу} \end{array} \right] \quad (8.8)$$

**2. Відхилення за виробничими накладними витратами.** Визначаючи відхилення за виробничими накладними витратами, необхідно розрахувати:

### **2.1. Чисте відхилення загальновиробничих (накладних) витрат**

<b>Чисте відхилення загально-виробничих (накладних) витрат</b>	=	<b>Фактичні накладні витрати</b>	–	<b>Розподілені (списані) загальновиробничі витрати за нормативною ставкою</b>	x	<b>Фактичний обсяг діяльності</b>
--	---	----------------------------------	---	---	---	-----------------------------------

### **2.2. Відхилення за рахунок зміни ставки витрат під впливом відхилення обсягу виробництва**

<b>Відхилення за рахунок зміни ставки витрат під впливом відхилення обсягу виробництва</b>	=	<b>Загальновиробничі витрати за гнучким бюджетом, розрахованим на фактичний обсяг діяльності</b>	–	<b>Розподілені (списані) загальновиробничі витрати за нормативною ставкою</b>	x	<b>Фактичний обсяг діяльності</b>
--	---	--	---	---	---	-----------------------------------

### **2.3. Відхилення за рахунок зміни рівня витрат**

<b>Відхилення за рахунок зміни рівня витрат</b>	=	<b>Фактичні загальновиробничі витрати</b>	–	<b>Загальновиробничі витрати за гнучким бюджетом</b>	x	<b>Фактичний обсяг діяльності</b>
---	---	---	---	--	---	-----------------------------------

### **2.4. Відхилення за рахунок зміни обсягу діяльності, скориговані при складанні гнучкого бюджету і не включені в суму чистого відхилення**

<b>Відхилення за рахунок зміни обсягу діяльності</b>	=	<b>Розподілені і списані загальновиробничі витрати за бюджетною ставкою</b>	–	<b>Фактичний обсяг діяльності</b>	x	<b>Загальновиробничі витрати за початковим бюджетом</b>
--	---	---	---	-----------------------------------	---	---

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

$$\text{Відхилення за рахунок зміни обсягу діяльності} = \text{Розподілені і списані загально-виробничі витрати за бюджетною ставкою} \times \text{Фактичний обсяг діяльності} - \left[ \text{Нормативні витрати} \times \text{Нормативний обсяг діяльності} \right]$$

### 2.5. Загальна сума виробничих накладних витрат

$$\text{Загальна сума виробничих накладних витрат} = \text{Постійні витрати} + \text{Змінні витрати на одиницю продукції} \times \text{Обсяг виробництва продукції}$$

### 2.6. Нормативна ставка накладних витрат на фактичний обсяг діяльності

$$\text{Нормативна ставка накладних витрат на фактичний обсяг діяльності} = \frac{\text{Загальна сума виробничих накладних витрат}}{\text{кількість одиниць вимірювання бази розподілу}}$$

Результати виконання бюджетів доцільно формалізуються у формі **звітів**. Наприклад, у «Звіті про виконання бюджету витрат (зведений)» наводиться інформація в розрізі статей витрат за такими елементами: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати, загальнови-робничі витрати.

Коли мова йде про шляхи практичної реалізації системи такого контролю, слід брати до уваги стратегію підприємства. Процес контролю виконання бюджету природним чином починається ще з стадії його розробки, якому передуює робота зі збору та аналізу необхідних даних. При цьому при розробці бюджетних форм варто передбачати їх максимальну сумісність зі звітами про виконання, щоб процедура контролю була макси-мально зручною: після реалізації бюджету замість планових форм (основних бюджетів) з'являються відповідні звіти, які повинні наслідувати формат бюджетних таблиць.

**8.4. Тести**

1. *Стратегічне планування – це:*

- а) процес визначення дій, необхідних для досягнення стратегічної мети;
- б) процес підготовки бюджетів, що є інструментом планування та контролю і використовується в управлінні підприємством;
- в) одна із функцій управління;
- г) реєстр, в якому розраховуються планові показники.

2. *Бюджетування є інструментом:*

- а) фінансування діяльності;
- б) планування та контролю, що використовують менеджери;
- в) стратегії розвитку підприємства;
- г) ваш варіант відповіді.

3. *Бюджетування «з нуля» – це:*

- а) метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше;
- б) складання бюджетів на підставі фактичних результатів, що були досягнуті у попередньому періоді;
- в) вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня;
- г) спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб та ін.) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають.

4. Підхід бюджетування «згори–вниз» означає, що:

- а) спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб та ін.) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають;
- б) прийом бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше;
- в) вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня.

5. Підхід «знизу–вгору» означає, що:

- а) прийом бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше;
- б) спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб та ін.) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають;
- в) вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня.

6. За сферою діяльності бюджет поділяється на:

- а) бюджет з інвестиційної діяльності;
- б) комплексний (зведений) бюджет;
- в) стабільний бюджет;
- г) немає правильної відповіді.

7. Операційний бюджет включає в себе:

- д) бюджет продажу;
- е) бюджет капітальних інвестицій;
- ж) прогнозний бухгалтерський баланс;
- з) всі варіанти правильні.

8. *Фінансовий бюджет включає в себе:*

- а) бюджет затрат;
- б) бюджет грошових коштів;
- в) бюджет продажу;
- г) всі варіанти правильні.

9. *Бюджет продажу (реалізації) – це:*

- а) планування (прогнозування) очікуваної реалізації в натуральних показниках та грошовому еквіваленті;
- б) планування (прогнозування) очікуваної реалізації в натуральних показниках;
- в) планування (прогнозування) очікуваної реалізації в грошовому еквіваленті;
- г) всі варіанти правильні.

10. *Бюджет накладних витрат – це:*

- а) бюджет, який показує очікуваний обсяг усіх виробничих затрат, відмінних від затрат на пряму оплату праці;
- б) бюджет, який показує очікуваний обсяг усіх виробничих затрат, відмінних від затрат на основні матеріали та пряму оплату праці;
- в) бюджет, який показує очікуваний обсяг усіх виробничих затрат, відмінних від затрат на основні матеріали;
- г) немає правильної відповіді.

### 8.5. Практичні завдання

#### Індивідуальні завдання

1. Змодельувати систему бюджетів на основі досліджуваного підприємства.
2. Розробити основний (генеральний) бюджет та взаємоузгодити основні його елементи для базового підприємства.

#### Задача 1

ТОВ «СвітПро» склало бюджет реалізації (табл. 8.6) основного виду продукції на перше півріччя наступного року у помісячному розрізі (одиниць).

Таблиця 8.6

#### Бюджет реалізації ТОВ «СвітПро», од.

Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень
2 300	3 700	8 000	8 900	12 000	15 500

При цьому запаси готової продукції на складі плануються і підтримуються у розмірі 20% обсягу реалізації наступного місяця, а сировини – 23% потреби наступного місяця.

Норматив витрачання сировини на одиницю продукції – 8 кг, нормативна ціна сировини 50,00 грн за 1 кг, собівартість готової продукції – 85 грн за одиницю.

**Необхідно** скласти бюджети:

- 1) виробництва продукції;
- 2) витрачання сировини;
- 3) придбання сировини.

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

**Рішення:**

*Таблиця 8.7*

**Бюджети ТОВ «СвітПро»**

Показники	Місяць					
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень
<b>Бюджет виробництва продукції</b>						
Бюджет реалізації, од.	2 300	3 700	8 000	8 900	12 000	15 500
Запаси готової продукції, од.:						
– на початок періоду (-)	460	740	1 600	1 780	2 400	3000
– на початок періоду (+)	740	1 600	1 780	2 400	3 000	–
Бюджет	2 580	4 560	8 180	9 520	12 600	–
<b>Бюджет витрачання сировини</b>						
Бюджет виробництва, од.	2 580	4 560	8 180	9 520	12 600	–
Потреба в сировині на од., кг	20 640	36 480	65 440	76 160	100 800	–
Потреби в сировині, грн	1 032 000	1 824 000	3 272 000	3 808 000	5 040 000	
<b>Бюджет придбання сировини</b>						
Потреба в сировині на од., кг	20 640	36 480	65 440	76 160	100 800	–

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

*Закінчення табл. 8.7*

Показники	Місяць					
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень
Запаси сировини, кг:						
– на початок періоду (-)	4747,2	8390,4	15051,2	17516,8	23184	–
– на кінець періоду (+)	8390,4	15051,2	17516,8	23184	–	–
Бюджет придбання сировини, кг	24283,2	43140,8	67905,6	81827,2	–	–
Бюджет придбання сировини, грн	1214160	2157040	3395280	4091360	–	–

**Задача 2**

ТОВ «Прогрес» виготовляє два види виробів для нафтопереробних підприємств. Обліковують витрати на підприємстві за методом середньозваженої собівартості. У табл. 8.8–8.14 наведено дані про очікувані обсяги реалізації продукції, обсяги запасів та нормативи витрачання ресурсів на виробництво продукції ТОВ «Прогрес» у плановому році.

*Таблиця 8.8*

**Дані про обсяги і ціну реалізації продукції ТОВ «Прогрес»  
на плановий рік**

Показники	Значення показників за видами готової продукції	
	Виріб А	Виріб Б
Очікуваний обсяг реалізації продукції за рік, од.	4100	2170
Ціна одиниці, грн	3450,00	3480,00

*Таблиця 8.9*

**Дані про планові витрати праці та основних матеріалів  
на виготовлення одиниці продукції на ТОВ «Прогрес»**

Показники	Значення показників за виробами	
	Виріб А	Виріб Б
Витрати матеріалів, кг:		
матеріал 1	62	64
матеріал 2	14	19
Витрати праці на одиницю готової продукції, год	10	15

*Таблиця 8.10*

**Дані про планову ціну виробничих ресурсів**

Виробничі ресурси	Одиниці вимірювання	Ціна за одиницю, грн
Основні матеріали:		
матеріал 1	кг	35,0
матеріал 2	кг	12,0
Основна заробітна плата робітників	1 люд.-год	78,0

*Таблиця 8.11*

**Дані про очікувані обсяги запасів готової продукції  
і незавершеного виробництва ТОВ «Прогрес»  
на плановий рік**

Показники	Запаси готової продукції за видами	
	Виріб А	Виріб Б
Запаси готової продукції на кінець року, од.	112	170
Запаси готової продукції на початок року, од.	80	60
Запаси готової продукції на початок року, грн	16 000	18 000

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

*Закінчення табл. 8.11*

Показники	Запаси готової продукції за видами	
	Виріб А	Виріб Б
Залишки незавершеного виробництва на початок року (з готовністю виробів на 50%), од.	20	30
Залишки незавершеного виробництва на початок року, грн	2 345,2	4 770,5
Залишки незавершеного виробництва на кінець року (з готовністю виробів на 50%), од.	26	24

*Таблиця 8.12*

**Дані про очікувані обсяги запасів матеріалів  
ТОВ «Прогрес» на плановий рік**

Показники	Запаси за видами матеріалів	
	Матеріал 1	Матеріал 2
Запаси на початок року, кг	40	60
Запаси на кінець року, кг	45	50

*Таблиця 8.13*

**Дані для складання бюджету загальновиробничих витрат  
ТОВ «Прогрес» на плановий рік, грн (у розрахунку  
на 100 000 люд./год роботи працівників)**

Показники	Сума, грн
Допоміжні матеріали (змінна частина)	43 000
Непряма заробітна плата (змінна частина)	85 000
Інші витрати (змінна частина)	15 000
Витрати електроенергії (змінна частина)	19 000
Витрати на обслуговування обладнання (змінна частина)	24 000
Амортизація обладнання (постійна частина)	21 000
Витрати на протипожежну і сторожову охорону виробничого приміщення (постійна частина)	7 500

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

*Закінчення табл. 8.13*

Показники	Сума, грн
Страхування виробничого майна (постійна частина)	1 500
Заробітна плата цехового персоналу (постійна частина)	22 000
Витрати електроенергії (постійна частина)	6 000
Обслуговування обладнання (постійна частина)	4 500
Разом	248 500

*Таблиця 8.14*

**Дані для складання бюджету адміністративних витрат та витрат на збут підприємства ТОВ «Прогрес» (у розрахунку на 100 000 люд./год роботи працівників)**

Види витрат	Сума, грн
Витрати на відрядження адміністративного персоналу підприємства (постійна частина)	15 000
Витрати на рекламу (постійна частина)	12 000
Заробітна плата робітників відділу збуту (постійна частина)	12 000
Витрати на транспортування готової продукції (змінна частина)	5 500
Заробітна плата адміністративного персоналу підприємства (постійна частина)	25 000
Витрати канцтоварів у бухгалтерії (постійна частина)	6 000
Амортизація офісного обладнання (постійна частина)	15 000
Інші адміністративні витрати (змінна частина)	15 000
Разом витрат	105 500

**Необхідно** на основі даних, наведених у таблицях, скласти бюджети діяльності центрів бюджетування:

- 1) бюджет доходу від реалізації продукції на плановий рік;
- 2) бюджет виробництва продукції (виробнича програма);
- 3) бюджет матеріальних витрат на виготовлення продукції;
- 4) бюджет закупівлі матеріалів;
- 5) бюджет робочого часу і витрат на оплату праці;

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

---

- 6) бюджет загально виробничих витрат;
- 7) бюджет витрат на виробництво продукції за окремими її видами;
- 8) бюджет собівартості готової та реалізованої продукції підприємства (за методом середньозваженої собівартості);
- 9) бюджет запасів основних матеріалів і готової продукції на кінець бюджетного періоду;
- 10) бюджет адміністративних витрат і витрат на збут;
- 11) бюджет фінансових результатів.

**Задача 3**

Плановий обсяг реалізації АТ «КРОК» становив 60 000 шт., при цьому планові змінні витрати на одиницю продукції – 31 грн. Змінні операційні витрати було заплановано в розмірі 6% від доходу від реалізації. Фактично було реалізовано 53 000 од. готової продукції, змінні витрати на одиницю – 28 грн, а змінні операційні витрати – 103 880 грн.

**Необхідно** проаналізувати виконання бюджету АТ «КРОК», склавши гнучкий бюджет та заповнити табл. 8.15.

*Таблиця 8.15*

**Звіт про виконання бюджету АТ «КРОК»**

Показники, грн	Планові	Фактичні	Абсолютне відхилення, грн
Дохід від реалізації			
Собівартість реалізованої продукції			
Валовий прибуток			
Операційні витрати			
Прибуток від операційної діяльності			

**Задача 4**

Згідно з бюджетом реалізації ТОВ «Світ» за січень 20xx р. планує реалізувати 5 000 од. продукції, за лютий – 5 200, за березень – 5 600, за квітень – 7 900 од. На складі на початок року запас готової продукції був на рівні 700 од., необхідний запас готової продукції на кінець кожного місяця дорівнює 20% обсягу реалізації, що очікується в наступному місяці.

За нормами витрачання часу на виготовлення одиниці продукції необхідно витратити 4 годин праці робітника I розряду. Протягом години праці підприємство несе такі змінні виробничі накладні витрати на од.: непрямі матеріальні витрати – 122,36 грн, непрямі витрати з оплати праці – 78,25 грн, відрахування єдиного соціального внеску (згідно з чинним законодавством) та інші витрати – 43,10 грн. Загальна сума постійних витрат за рік становить 620 000 грн, які розподіляють помісячно рівними частинами.

*Необхідно* сформулювати:

- а) бюджети виробництва за січень, лютий, березень;
- б) бюджет витрат праці робітників на I квартал 20xx р. (помісячно);
- в) бюджет виробничих накладних витрат на I квартал 20xx р. (помісячно).

**Задача 5**

ТОВ «Прогрес» виробляє іграшки. Керівництво встановило систему нормативного методу обліку витрат.

Нормативи на одиницю продукції становлять, грн:

– матеріали: 10 тис. шт по 1,01 за од. матеріалу;

– праця: 4 год по 28,75 за годину.

Протягом місяця, компанія виробила 5000 іграшок.

Виробничі дані за місяць виглядають так: матеріали: 21 тис. штук були придбані для використання у виробництві, на загальну суму 18925 грн, з яких 4 тис. штук залишилися наприкінці місяця на складі; праця: 3,5 тис. год було відпрацьовано, по вартості – 80,5 тис. грн.

**Тема 8. Бюджетування та контроль витрат, доходів,  
фінансових результатів діяльності підприємства**

---

**Необхідно** розрахувати:

1) відхилення у витратах на матеріали через зміну цін (А) та витрачання матеріалів у виробництві (Б);

2) відхилення у витратах на працю через зміну ставки оплати праці (В) та її продуктивності (Г).

**Рішення**

Фактичний обсяг за дійсною ціною:

$$21\ 000 \cdot 0,90 = 18\ 900 \text{ грн.}$$

Фактичний обсяг за нормативною ціною:

$$21\ 000 \cdot 1,01 = 21\ 210 \text{ грн.}$$

Нормативний обсяг за нормативною ціною:

$$10\ 000 \cdot 1,01 = 10\ 100 \text{ грн.}$$

Отже:

а)  $18\ 900 - 21\ 210 = -2310$  грн;

б)  $5000 \cdot 1,01 - 10\ 100 = -5050$  грн.

Фактичний обсяг відпрацьованих годин за фактичною ставкою оплати:

$$3500 \cdot 23 = 80500 \text{ грн.}$$

Фактичний обсяг відпрацьованих годин за нормативною ставкою оплати:

$$3500 \cdot 28,75 = 100\ 625 \text{ грн.}$$

Нормативний обсяг відпрацьованих годин за нормативною ставкою оплати:

$$4000 \cdot 28,75 = 115\ 000 \text{ грн.}$$

Отже:

а)  $80500 - 100\ 625 = -20\ 125$  грн;

б)  $100\ 625 - 115\ 000 = -14\ 375$  грн.

**Задача 6**

ТОВ «УКР-МАРШ» виробляє запчастини до автомобілей в широкому асортименті. Беручи до уваги нормальну потужність та фактичну потребу, для кожного виробу складають кошторис витрат на місяць. У вересні ТОВ «УКР-МАРШ» запланувало випуск 1 000 од. амортизаторів. При цьому використали на їх виробництво 500 кг сталі.

У табл. 8.16 наведено основні нормативні показники: виробничі витрати ТОВ «УКР-МАРШ» на обсяг виробництва 1 000 од.

*Таблиця 8.16*

**Нормативні витрати на виготовлення 500 кг пластику  
(1000 од. продукції)**

Показник	Одиниці вимірювання	Норми витрачання ресурсів	Ціна, грн	Сума, грн (600 кг)
Витрати на матеріали	1 кг	0,2	220	220 000
Заробітна плата основних працівників	1 год	0,25	110	13750
Постійні загальновиробничі витрати	грн	X	X	24 300
Змінні загальновиробничі витрати	грн	X	X	18 000
Разом	X	X	X	276050

Фактичні витрати:

- сталь 595 кг пластику на суму 244 000 грн;
- основна заробітна плата становить 16 800 грн за запланованої продуктивності праці для обсягу 600 кг;
- постійні загальновиробничі витрати – 26 200 грн;
- змінні загальновиробничі витрати – 17 000 грн.

Ставка розподілу змінних загальновиробничих витрат 154 грн/год, а постійних – 241 грн/год.

**Необхідно:** визначити загальну суму відхилень фактичних витрат від нормативних внаслідок впливу окремих факторів: обсягу виробництва, норм витрат, вартості ресурсів. Зробити висновки.

**? Контрольні питання**

1. Обґрунтуйте відмінність між поняттями бюджетування та контроль.
2. Вкажіть поділ бюджетування на етапи та обґрунтуйте свою відповідь.
3. Розкажіть про градацію бюджетів: їх визначення та призначення.
4. Яка структура основного бюджету підприємства?
5. Розкажіть про склад і взаємозв'язок бюджетів.
6. Порядок складання бюджету продажу (реалізації) виробництва.
7. Порядок складання бюджету закупівлі основних матеріалів.
8. Порядок складання бюджету прямих затрат на оплату праці.
9. Порядок складання бюджету загальновиробничих затрат.
10. Порядок складання бюджету адміністративних затрат та затрат на збут.

---

---

## ТЕМА 9

# УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ

---

---

### 9.1. Питання до розгляду

1. Сутнісна характеристика, мета, завдання управлінської звітності.
2. Принципи підготовки управлінської звітності.
3. Організаційне забезпечення управлінської звітності.
4. Види, форми та формат представлення управлінської звітності.
5. Вибір системи звітних показників управлінської звітності.
6. Методика формування управлінської звітності.
7. Корпоративна нефінансова звітність підприємства.
8. Діагностика, моніторинг та оцінка ефективності впровадження управлінської звітності.

### 9.2. Ключові терміни

Управлінська звітність, мета та завдання управлінської звітності, принципи підготовки управлінської звітності, організаційне забезпечення управлінської звітності, методика та методи формування управлінської звітності, формат управлінської звітності, види управлінської звітності, моделювання управлінської звітності, корпоративна нефінансова звітність підприємства та її види, діагностика, моніторинг та оцінка ефективності впровадження управлінської звітності.

### 9.3. Теоретичний матеріал

**Управлінський звіт** – це інструмент управлінського обліку, який являє собою

агреговану інформацію, що складається з показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку.

**Управлінська звітність** – це сукупність управлінських звітів, що використовуються для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень.

Головним **завданням** управлінської звітності є надання своєчасної та достатньої інформації про діяльність підприємства і її ефективність користувачам відповідно до покладених на них посадових обов'язків, ситуативних завдань та інформаційних потреб. Відповідно до завдань, визначених користувачами, визначається мета формування та подання управлінської звітності.

При формуванні та поданні управлінської звітності доцільно використовувати принципи складання фінансової звітності, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та принципами управлінського обліку: **адресності, достовірності, повного відображення, оперативності конкретності, варіативності, корисності.**

Організаційним забезпеченням управлінської звітності є система внутрішніх регламентів. **Регламент** – це документ, який визначає порядок взаємодії підрозділів і працівників підприємства у рамках процесу складання та подання управлінської звітності. Виокремлюють 2 рівня регламентів системи управлінської звітності: **рівень управління** (Наказ про облікову політику (в частині опису порядку ведення управлінського обліку та складання управлінської звітності), Положення про управлінський облік та звітність, Корпоративний стандарт управлінського обліку, система кодування статей, підрозділів та бюджетів) та **рівень виконання** (Положення про підрозділ, Посадові інструкції, Графіки документообігу тощо).

**На вибір форм, видів і порядку складання управлінської звітності впливають:**

- ✓ особливості діяльності підприємств;
- ✓ організаційні структури підприємств.

**Види управлінської звітності:**

- 1) за обсягом і змістом: загальна звітність, звітність підрозділів (центрів відповідальності) і тематична звітність;
- 2) за користувачами: зовнішня і внутрішня;
- 3) за періодичністю подання: періодична та за вимогою.

**За форматом подання** управлінська звітність поділяється на: паперову (текст, таблиці, графічне зображення), електронну, усну, аудіо- чи відеозапис.

Для кожного з видів виробництва доцільно використовувати окремі **форми управлінської звітності**, склад якої повинен включати в себе: накопичувальні звіти (оперативні), зведені звіти (поточні), підсумкові звіти.

**Методика управлінської звітності** передбачає певний набір взаємопов'язаних методів, правил, принципів формування та подання управлінської звітності.

Створити систему управлінської звітності можна лише за наявності:

- ❖ масиву основних даних;
- ❖ узгодженості змісту та форми звітів;
- ❖ функціонального підходу до накопичення та підсумовування інформації.

**Методи підготовки і подання управлінських звітів** об'єднують напрями:

- ❖ накопичення інформації;
- ❖ обробки (підготовки);
- ❖ формування і подання.

Системний підхід до **формування управлінської звітності передбачає виконання таких етапів:**

- 1) постановку мети і завдань інформаційного забезпечення звіту, а саме доповнення інформації, що міститься в фінансовій або податкової звітності;

- 2) формування джерел надходження інформації для створення на її основі управлінського звіту про результати діяльності;
- 3) розробку системи показників;
- 4) оцінку результатів діяльності та ступеня відповідності передбачуваних результатів і фактично досягнутих значень;
- 5) контроль основних параметрів та прийняття відповідних управлінських рішень для усунення недоліків.

При виборі **системи звітних показників** необхідно керуватися такими **принципами**:

- чіткого визначення мети підприємства, яка визначає комплекс узагальнюючих показників;
- створення такої інформаційної системи, яка спрямовує управлінців різних рівнів на вирішення коротко- та довгострокових планів;
- оптимального вибору центрів відповідальності, що усуває можливості конфліктів у колективі;
- класифікації витрат на контрольовані та неконтрольовані для кожного підрозділу;
- систематизації виявлених відхилень з метою сприяння розкриттю помилок в обліку.

**Корпоративна нефінансова звітність підприємства** – це звіт підприємства, що містить не тільки інформацію про результати економічної діяльності, а й соціальні та екологічні показники. Вона є публічною і розглядається як інструмент інформування стейкхолдерів компанії (акціонерів, співробітників, партнерів, клієнтів і суспільства) про те, як і якими темпами компанія реалізує закладені у своїх стратегічних планах розвитку цілі щодо економічної сталості, соціального добробуту та екологічної стабільності.

**Діагностика** управлінської звітності – процес інтерпретації результатів аналізу ефективності управлінської звітності, відповідності її інформаційним потребам користувачів.

**Моніторинг управлінської звітності** – це контроль відповідності управлінських звітів потребам їх користувачів.

При цьому основні вимоги до системи такої звітності залишаються незмінними. Моніторинг системи управлінської звітності підприємства включає в себе два напрями: **моніторинг формальних характеристик та моніторинг відповідності звітності потребам користувачів.**

**Критерії ефективності впровадження управлінської звітності:**

1. Ступінь інтеграції в інші системи.
2. Економія часу на підготовку управлінської звітності.
3. Відношення кількості фактичних користувачів системи до загальної кількості працівників фінансово-облікового підрозділу підприємства.
4. Оперативність в прийнятті управлінських рішень.

### 9.4. Тести

1. *Управлінська звітність – це:*

- а) облікова інформація для оцінювання результатів господарської діяльності підприємства, сформована у вигляді фінансових звітів, що надається зовнішнім користувачам;
- б) система показників (облікова інформація) для оцінювання результатів господарської діяльності підприємства та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень;
- в) затверджена законодавчо система облікових показників для оцінювання результатів господарської діяльності підприємства та перспектив його розвитку, що надається користувачам у визначені терміни.

2. *Принципами формування управлінської звітності є:*

- а) принцип комунікаційності;
- б) принцип систематизації;

- в) принцип економічності;
  - г) усі відповіді правильні.
3. *За призначенням управлінську звітність класифікують як:*
- а) комплексну, тематичну, аналітичну;
  - б) інформаційну, планову, контрольну;
  - в) оперативну, поточну, зведену;
  - г) правильної відповіді немає.
4. *Методика формування управлінської звітності містить:*
- а) сукупність облікових процедур, методів побудови звітності, визначених МСБО;
  - б) сукупність взаємопов'язаних принципів, способів та прийомів калькулювання, методів та систем калькулювання;
  - в) сукупність принципів побудови та формування звітності, затверджених національними П (С) БО;
  - г) сукупність взаємопов'язаних принципів, способів, прийомів, методів, правил і засобів формування та подання управлінської звітності.
5. *Який документ визначає порядок взаємодії підрозділів і працівників організації у рамках процесу складання та подання управлінської звітності?*
- а) регламент;
  - б) бюджет;
  - в) облікова політика;
  - г) корпоративний стандарт.
6. *До визначення інформаційних потреб належить:*
- а) метод накопичення інформації;
  - б) метод обробки і підготовки інформації;
  - в) метод складання і подання управлінської звітності;
  - г) метод фіксування інформації.

7. *Основною метою підготовки управлінської звітності є:*

- а) подати впорядковану узагальнену інформацію про стан майна і зобов'язання підприємства зацікавленим користувачам;
- б) надання інформації про фінансовий стан підприємства зовнішнім користувачам;
- в) надання релевантної інформації відповідно до вимог менеджерів для допомоги керівникам центрів відповідальності в організації самоконтролю їх діяльності;
- г) надання інформації конкурентам про фінансово-господарську діяльність підприємства.

8. *Система управлінської звітності використовується для:*

- а) оцінки фактичного виконання запланованих показників діяльності; продуктивності роботи окремих центрів відповідальності;
- б) підготовки інформаційних масивів, необхідних для прийняття управлінських рішень;
- в) налагодження комунікативних зв'язків у межах підприємства;
- г) всі відповіді правильні.

9. *Для створення ефективної системи внутрішньої управлінської звітності необхідно мати:*

- а) масив якісних основних даних, узгоджені за формою та змістом макети звітів;
- б) функціональний метод накопичування та підсумовування інформації;
- в) бажано мати комп'ютеризовану систему обробки даних;
- г) всі відповіді правильні.

10. *Зміст, форма та час подання управлінської звітності залежать від:*

- а) рівня управління;
- б) системи оподаткування;
- в) рівня заробітної плати;
- г) рівня інфляції.

**9.5. Практичні завдання**

**Індивідуальні завдання**

1. Опрацювати та скласти перелік нормативних документів, що регламентують складання управлінської звітності.
2. Змодельювати внутрішню управлінську звітність базового підприємства (табл. 9.1–9.4).

Таблиця 9.1

**Щомісячний звіт підприємства «Базове»**  
**Місяць \_\_\_\_\_ 20xx р.**

Витрати	План	Факт	Відхилення	Примітки
Виробничі витрати				
Загальновиробничі витрати				
Адміністративні витрати				
Витрати на збут				
Інші витрати				
Разом витрат				
В т.ч.:				
– прями				
– непрями				
– змінні				
– постійні				

*Таблиця 9.2*

**Щомісячний звіт підприємства «Базове»  
за центрами відповідальності  
Місяць \_\_\_\_\_ 20xx р.**

Контрольовані витрати в розрізі центрів витрат	План	Факт	Відхилення	Примітки
Цех № 1:				
– виробничі витрати				
– загальновиробничі витрати				
інші				
...				
...				

*Таблиця 9.3*

**Щомісячний звіт про продаж підприємства «Базове»  
(в розрізі 2 видів продукції)  
Місяць \_\_\_\_\_ 20xx р.**

Стаття	Продукція 1	Продукція 2
Обсяг реалізації, од.		
Ціна за од., грн		
Запаси готової продукції на початок періоду, од.		
Обсяг виробництва, од.		
Змінні затрати, грн/од.		
Постійні виробничі накладні затрати		
Адміністративні затрати та затрати на збут		

Таблиця 9.4

**Щомісячний звіт про прибутки і збитки за неповними  
затратами підприємства «Базове»  
Місяць \_\_\_\_\_ 20xx р.**

Стаття	Продукція 1	Продукція 2	Разом

**Задача 1**

ТОВ «Дитячий світ» виробляє і реалізовує два види продукції: столи та шафи. Звіт про продаж за 20xx р. наведено у табл. 9.5. У попередньому періоді було вироблено 14 000 од. столів та 11 000 од. шаф. Постійні витрати не змінились.

Таблиця 9.5

**Звіт про продаж ТОВ «Дитячий світ», 20xx р.**

Стаття	Столи	Шафи
Обсяг реалізації, од.	12500	17000
Ціна за од., грн	2000	4500
Запаси готової продукції на початок періоду, од.	3000	2500
Обсяг виробництва, од.	15 000	16 000
Змінні затрати, грн/од.	1400	1150
Постійні виробничі накладні затрати	4 120 000	
Адміністративні затрати та затрати на збут	621 000	

**Необхідно:** скласти звіти про прибутки і збитки за 20xx р. із застосуванням методів калькулювання з повним розподілом затрат і за змінними затратами (табл. 9.6 та 9.7).

*Таблиця 9.6*

**Звіт про прибутки і збитки за 20xx р. за методом калькулювання з повним розподілом затратами**

Стаття	Столи	Шафи	Разом

*Таблиця 9.7*

**Звіт про прибутки і збитки за 20xx р. за неповними затратами**

Стаття	Столи	Шафи	Разом

**Задача 2**

Підприємство ТОВ «Антей» виробляє один вид продукції протягом року. Обсяг виробництва становить 150 000 од. Сума постійних витрат за квартал 150 000 грн, накладні витрати – 100 000 грн, ціна реалізація – 100 грн.

Собівартість одиниці продукції становить: основні матеріальні витрати – 26 грн, заробітна плата виробничого персоналу – 30 грн, змінні накладні витрати – 4 грн, постійні накладні витрати – 10 грн.

Обсяги виробництва та реалізації продукції ТОВ «Антей» наведено в табл. 9.8.

Таблиця 9.8

**Обсяги виробництва та реалізації продукції ТОВ «Антей»  
за зв. період**

Показники	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
Готова продукція на початок періоду	–	–	30 000	10 000
Обсяг виробництва	150 000	170 000	140 000	160 000
Обсяг реалізації	150 000	140 000	160 000	160 000
Готова продукція на початок періоду	–	30 000	10 000	10 000

**Необхідно:** сформувати звіт про прибутки і збитки за змінними витратами (табл. 9.9).

Таблиця 9.9

**Звіт про прибутки і збитки ТОВ «Антей»**

Показник	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.

**? Контрольні питання**

1. Сутність управлінської звітності та її завдання.
2. Охарактеризуйте взаємозв'язок рівнів управління та управлінської звітності.
3. Які принципи є базовими для підготовки управлінської звітності?
4. Види, форми та формат представлення управлінської звітності.
5. Що наповнює організаційне забезпечення управлінської звітності? Визначте основні регламенти організаційного забезпечення управлінської звітності.
6. Методика формування управлінської звітності.
7. Основні етапи побудови системи управлінської звітності.
8. Корпоративна нефінансова звітність підприємства.

---

---

## ГЛОСАРІЙ

---

---

### – А –

**АВС-метод** – метод калькулювання, при якому фактором витрат є кількісний вимірник обсягів виду діяльності та ідентифікатор зв'язку між видом діяльності та об'єктом калькулювання (наприклад, видом готової продукції, робіт, послуг).

**Альтернативні витрати** відображають вигоду, яку підрозділ втрачає внаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції.

**Аналіз взаємозв'язку «затрати–обсяг–прибуток»** – це метод системного дослідження взаємозв'язку затрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства.

**Аналіз чутливості прибутку (Sensitivity Analysis)** передбачає визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу, ціни та витрат. У процесі його проведення використовують такі показники, як коефіцієнт маржинального доходу (кмд), запас міцності (ЗМ) та операційний важіль (ОВ).

### – Б –

**Базові нормативи** – нормативи, які не змінюються протягом тривалого періоду.

**Бізнес** – діяльність, справа, що приносить дохід або іншу матеріальну вигоду.

**Бізнес-процес** – будь-яка діяльність, що має вхідний продукт, додає вартість до нього та забезпечує вихідний продукт для внутрішнього або зовнішнього споживача.

**Бізнес-середовище** – це сукупність чинників, суб'єктів, сил та умов, які впливають на визначення предмета та об'єкта маркетингу, створення системи його засобів, формування їхньої структури, тобто це сфера, в якій відбувається маркетингова діяльність суб'єкта господарювання.

**Бюджет** – це оперативний фінансовий план, що складається у формі кошторису або балансу доходів і витрат на визначений період, що забезпечує ефективний контроль за надходженням та витрачанням коштів.

**Бюджет адміністративних затрат та затрат на збут** – це прогноз щодо загальної вартості та за окремими статтями адміністративних затрат та затрат на збут.

**Бюджет виробництва та перехідних запасів** визначає обсяг готової продукції, який необхідно виробити для того, щоб задовольнити попит на продукцію (потреби покупців), потреби в запасах.

**Бюджет загальновиробничих затрат** – це прогноз вартості загальновиробничих затрат за конкретними статтями. Змінні загальновиробничі затрати розраховуються на основі норм їх використання з урахуванням обсягу діяльності.

**Бюджет закупівлі основних матеріалів** – це бюджет очікуваного використання матеріалів у виробництві та їх закупівлі. При підготовці цього бюджету визначається кількість основних матеріалів, необхідних для планового виробництва продукції та закупівлі.

**Бюджет продажу (реалізації)** – це планування (прогнозування) очікуваної реалізації в натуральних або вартісних вимірниках.

**Бюджет прямих затрат на оплату праці** розраховується як добуток ставки оплати праці за годину та кількості відпрацьованих годин для задоволення виробничих потреб.

**Бюджет руху грошових коштів** – це підсумок планових грошових надходжень та платежів за звітний період.

**Бюджетування** – це процес підготовки бюджетів, як інструменту планування та контролю для управління підприємством.

**Бюджетування «з нуля»** – це метод бюджетування, за якого менеджери постійно мають обґрунтовувати заплановані затрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

**Бюджетування** – процес планування, обліку, контролю й аналізу фінансових, інформаційних і матеріальних потоків, а також отриманих результатів, у вужчому тлумаченні – формування бюджетів підприємства (організації) як загалом, так і за центрами відповідальності, тобто процес збирання, відображення та групування інформації про діяльність окремих структурних підрозділів (центрів витрат та відповідальності).

**Бюджетування через прирощення (Incremental Budgeting)** – це складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у діяльності попередніх періодів.

**– В –**

**Виробничі інвестиції** – характеризуються приростом реального капіталу, тобто збільшенням засобів виробництва.

**Внутрішньогосподарський (управлінський) облік** – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

**Внутрішня звітність** забезпечує зворотні зв'язки об'єкта та суб'єкта управління, чим впливає на результат діяльності підприємства.

**Втрачені вигоди** – різниця між економічним ефектом, який міг би бути отриманий, та фактично отриманим.

– Г –

**Гібридні методи** обліку витрат і калькулювання собівартості розробляються, коли потрібно більш ніж один метод співвіднесення витрат з об'єктами калькулювання.

**Гнучкий бюджет** – це бюджет, складений на підставі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів діяльності, що передбачаються.

– Д –

**Дерево рішень** – це модель, представлена у графічній формі. На графік наносяться всі кроки, які необхідно розглянути, оцінюючи різні альтернативи для прийняття управлінського рішення.

**Дискреційні затрати** – це витрати, розмір яких визначається керівником підприємства і не має прямого зв'язку зі змінами обсягу поточної діяльності. Рівень таких витрат встановлюється рішенням підприємства; таким самим рішенням вони можуть бути збільшені або скорочені.

**Диференціальний аналіз** – визначення і зіставлення диференціальних витрат та доходів для прийняття рішень.

**Диференціальний дохід** – дохід, який і складає різницю між альтернативними рішеннями.

**Диференціальний прибуток** – різниця між диференціальним доходом та диференціальними витратами.

**Диференціальні витрати** – витрати, що складають різницю між альтернативними рішеннями.

**Діагностика** управлінської звітності – процес інтерпретації результатів аналізу ефективності управлінської звітності, відповідності її інформаційним потребам користувачів.

**Дійсні витрати** містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, що виникатимуть у підрозділі тільки в результаті продажу в межах підприємства.

**Досяжні нормативи** розробляються з урахуванням нормальних умов функціонування підприємства та включають в себе поправку на природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок та інші затрати залежно від специфіки технології та організації виробництва. Такі норми реально досяжні, а виявлені на їх основі відхилення свідчать про низький рівень ефективності діяльності.

– Е –

**Економічний прибуток (збиток)** – різниця між балансовим прибутком підприємства та величиною втрачених вигід.

**Елемент затрат** – це сукупність економічно однорідних затрат.

– Ж –

**Життєвий цикл виробу (ProductLifeCircle)** – це період часу від початку розробки виробу до втрати на нього споживчого попиту. Зазвичай цей цикл включає в себе 4 стадії: впровадження, зростання, зрілість та спад (насичення).

– З –

**Загальний прибуток (збиток)** – це різниця між загальною сумою доходів і загальною сумою затрат за відповідний період.

**Запас міцності (Marginofsafety)** – це величина, на яку фактичний або плановий обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу.

**Затрати** – це вартісний вираз спожитих ресурсів у процесі діяльності.

**Змінні затрати** – це затрати, розмір яких змінюється пропорційно зміні обсягу діяльності або зміні завантаження виробничих потужностей.

**Змінні затрати** – загальна величина змінюється прямо пропорційно до змін обсягу (чинника) діяльності.

**Змішані затрати** – містять в собі як постійні, так і змінні компоненти.

– І –

**Ідеальні нормативи** – розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають в себе непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок обладнання, технологічні відходи). Ідеальних норм неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних втрат.

– К –

**Калькуляції за замовленням** – об'єктом калькулювання є окреме замовлення, окрема робота, яка виконується відповідно до особливих вимог замовника.

**Калькуляції повних витрат (абсорпшен-кост)** являють собою систему обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, згідно з якою всі прямі виробничі витрати та всі непрямі витрати включаються в собівартість продукції, тобто призначена для обчислення повних витрат.

**Калькуляційна одиниця** – це вимірник об'єкта калькулювання. На практиці діють такі **групи калькуляційних одиниць**: умовні одиниці; натуральні одиниці; умовно-натуральні одиниці; експлуатаційні одиниці (потужність, продуктивність); одиниці робіт (сто метрів шляху, одна тонна перевезеного вантажу); одиниці часу (машино-година, норма-година).

**Коефіцієнт маржинального доходу (кмд)** – співвідношення маржинального доходу та доходу (виручки) підприємства (норма маржинального доходу, коефіцієнт покриття), відображає питому вагу маржинального доходу у величині виручки від реалізації продукції або в ціні товару.

**Комбінація продажу (SaleMix)** – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу.

**Корпоративна нефінансова звітність підприємства** – це звіт підприємства, що містить не тільки інформацію про результати економічної діяльності, а й соціальні та екологічні показники. Вона є публічною і розглядається як інструмент інформування стейкхолдерів компанії (акціонерів, співробітників, партнерів, клієнтів і суспільства) про те, як і якими темпами компанія реалізує закладені у своїх стратегічних планах розвитку цілі щодо економічної сталості, соціального добробуту та екологічної стабільності.

– М –

**Максимізація максимальних результатів** – оптимістичний прогноз, який передбачає найкращий результат.

**Максимізація мінімальних результатів** – песимістичний прогноз, що передбачає найбільший серед найгірших результатів.

**Маржинальний дохід** – це перевищення доходу від реалізації та змінних затрат, які належать до цього обсягу реалізації. Маржинальний дохід характеризує внесок у покриття постійних затрат і одержання прибутку конкретного виду продукції, послуг.

**Метод «витрати плюс»** – полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

**Метод аналізу рахунків** передбачає підхід до оцінки витрат на основі вивчення і використання даних бухгалтерських рахунків. Досліджують рахунки за попередні періоди стосовно кожного виду витрат, які потрібно оцінити щодо їх поділу на постійні та змінні. За результатами аналізу визначають ступінь залежності витрат відносно зміни обсягу діяльності, що і дає виділити змінні і постійні витрати. Минулу оцінку витрат коригують на кумулятивні темпи інфляції, обсяг випуску та інші параметри діяльності підприємства, для того щоб одержана оцінка відображала перспективні умови.

**Метод ануїтетів** – це підхід до розрахунку цінності капіталу, перерахованої на рівні річні суми, тобто рівномірні щорічні надходження протягом періоду інвестування.

**Метод вищої-нижчої точки** – метод визначення функції затрат на основі припущення, що змінні затрати – це різниця між загальними затратами при найвищому та при найнижчому рівні діяльності та постійних затрат. Вища точка визначається як точка, яка відповідає найбільшому.

**Метод візуального пристосування або графічний метод, або метод побудови графіку розсіювання** передбачає підхід до оцінки витрат, коли значення витрат за минулі звітні періоди відображають на графіку відповідно до певних обсягів діяльності. При цьому методі аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки затрат.

**Метод директ-костинг** – система управлінського (виробничого) обліку, що виникла і розвивається в умовах ринкової економіки. При методі директ-костинг враховується обмежена (усічена) собівартість, в яку включаються тільки прямі (змінні) витрати, а частка постійних витрат списується безпосередньо на рахунок реалізації.

**Метод найменших квадратів** – статистичний метод, який дозволяє розрахувати елементи функції затрат ( $a$  і  $b$ ) так, що квадрат відстані від усіх точок сукупності, що вивчаються, до лінії регресії є найменшим. При цьому методі

основними категоріями є пряма найкращої відповідності та відхилення. Формулою для прогнозування витрати є формула прямої лінії.

**Метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції** – сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та необхідну інформацію для контролю за цим процесом.

**Метод порівняльної неконтрольованої ціни** полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

**Метод послідовного розподілу** будується на тому, що витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно щодо виробничих підрозділів та інших обслуговуючих підрозділів.

**Метод прямого розподілу** полягає в тому, що витрати обслуговуючих підрозділів списують прямо на основне виробництво, а взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги.

**Метод розподілення прибутку** полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, який інша непов'язана особа отримала б від участі у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

**Метод розподілу взаємних послуг** передбачає, що витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно з урахуванням взаємних послуг. Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляють тільки між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

**Метод ціни перепродажу** – полягає у порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), що отримується у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

**Метод чистого прибутку** полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

**Методика управлінської звітності** передбачає певний набір взаємопов'язаних методів, правил, принципів формування та подання управлінської звітності.

**Мінімізація максимального жалю** – метод оцінки, що визначає можливу втрату через брак запасів і реальну вартість зайвих запасів.

**Модель бізнесу** – концептуальний опис способу створення цінності: економічної (виручка, прибуток), соціальної (імідж) тощо.

**Моніторинг управлінської звітності** – це контроль відповідності управлінських звітів потребам їх користувачів.

– Н –

**Накладні затрати** – це затрати, пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням виробництва і не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку затрат економічно доцільним методом.

**Непрямі затрати** – це затрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта прямим методом.

**Норма** – це встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.

Нормативи бувають базові, ідеальні та досяжні.

**Нормативний метод** обліку витрат є видом облікової підсистеми, що характеризується наявністю норми використання ресурсів, нормативних (навчальних) цін цих ресурсів та використання цих показників для планування та контролю.

**Нормативні затрати** – це заздалегідь встановлені затрати з урахуванням нормальних рівнів використання матеріальних цінностей, праці, виробничих потужностей та чинних цін для досягнення цілей в умовах ефективного виробництва.

– 0 –

**Обов'язкові затрати** – це затрати, зумовлені обсягами діяльності підприємства, потужністю підприємства.

**Оперативні центри відповідальності** – забезпечують здійснення основної діяльності банку.

**Операційний важіль** – це таке співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

**Операційні бюджети** – сукупність бюджетів затрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про операційний прибуток.

**Організація управлінського обліку** – система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням ресурсів та інформаційним забезпеченням користувачів інформацією, яку продукує система управлінського обліку.

**Основний (генеральний/зведений) бюджет** – бюджет, що узагальнює бюджети всіх підрозділів підприємства. Він включає в себе операційні та фінансові бюджети. До операційних бюджетів включають: бюджет продажу, бюджет витрат на збут, бюджет адміністративних витрат.

**Основні центри відповідальності** організовують контроль за місцями виникнення витрат.

**Основні затрати** – це прямі затрати на продукцію, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції.

– П –

**Підхід «згори–вниз»** означає, що вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів. Такий підхід дає можливість врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів.

**Підхід «знизу–вгору/згори–вниз»** узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії. У процесі складання й узагальнення бюджетів здійснюють їх обговорення та узгодження керівниками різних рівнів.

**Підхід «знизу–вгору»** означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб тощо) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають. Далі бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому щаблі управління. При цьому керівництво компанії відповідає головним чином за координацію бюджетного процесу та схвалення генерального (зведеного) бюджету.

**Поведінка затрат** – це характер їх реагування на різноманітні чинники.

**Поконтрактний метод калькулювання витрат** є продовженням позамовного методу. Цей метод застосовується у тому разі, коли замовлення (контракти) є великомасштабними і коли для виконання контракту потрібен тривалий період часу (зазвичай більше одного року).

**Попроцесний метод** використовується для встановлення середньої собівартості партії однакових одиниць витрат за період часу. Він переважає в масових виробництвах, а також у видобувних галузях промисловості (наприклад, вугільній, нафтовій), в хімічній, текстильній, паперовій промисловості, енергетиці.

**Постійні затрати** – загальна величина залишається незмінною при зміні випуску або результату діяльності в межах релевантного діапазону.

**Постійні затрати** – це затрати, величина яких залишається незмінною при зміні обсягів виробництва або зміні завантаження виробничих потужностей.

**Прогнозний баланс** дозволяє оцінити динаміку майна підприємства та джерел його формування в майбутньому.

**Прямі затрати** – затрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

– Р –

**Регламент** – це документ, який визначає порядок взаємодії підрозділів і працівників підприємства у рамках процесу складання та подання управлінської звітності.

**Регресійний аналіз** – метод, який використовується для визначення змін середнього значення залежної величини під впливом змін однієї або декількох незалежних змінних величин.

**Релевантна інформація** – це та інформація, що є важливою та може впливати на прийняття управлінських рішень.

**Релевантний діапазон** – це діапазон діяльності, в межах якого очікується, що постійні затрати залишатимуться без змін.

**Рішення щодо капітальних інвестицій** – це рішення, які стосуються довготермінового планування інвестицій у необоротні активи та фінансування їх.

– С –

**Середньозважений маржинальний дохід (Weighted Average Contribution Margin)** – це сума величин маржинального доходу різних продуктів, зважених за допомогою комбінації їх продажу ( $k$ ).

**Система «якраз вчасно» (*Just in time*)** – зорієнтована на побудову виробничого процесу невеликими партіями при безперервному циклі виробництва. Тобто виробництво та реалізація готової продукції здійснюється в момент, коли цього вимагає покупець, що призводить до повної відсутності запасів.

**Система лояльності клієнта** – включає в себе маркетингові дії для винагородження й заохочення покупців, що реалізується через конкретні програми лояльності.

**Собівартість продукції** – важливий об'єкт управлінського обліку та якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства.

**Собівартість продукції (робіт, послуг)** – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво і збут продукції (робіт, послуг).

**Спрощений статистичний аналіз** – метод визначення функції затрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, зважаючи на зростання значення фактора затрат, і розрахунок постійних затрат на основі середніх значень затрат та їх фактора.

**Стаття затрат** – це сукупність затрат, для якої характерна однорідність їх цільового використання.

**Стратегічне планування** – процес визначення дій, необхідних для досягнення стратегічної мети. Результатом стратегічного планування є довгостроковий план фірми, розрахований на 10–15 років.

**Стратегічні центри відповідальності** – їх діяльність спрямована на забезпечення виконання стратегічних цілей банку.

**Ступеневі затрати** – це затрати, які мають постійний рівень затрат для певного діапазону діяльності, потім змінюються стрибкоподібно до більш високого рівня затрат, який залишається незмінним у діапазоні випуску діяльності.

– Т –

**Тактичні центри відповідальності** – їх діяльність спрямована на забезпечення виконання тактичних цілей банку.

**Технологічний аналіз** – системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між затратами ресурсів та результатом діяльності.

**Точка безбитковості** – це такий обсяг діяльності, при якому усі одержані доходи покривають усі понесені затрати, маржинальний дохід дорівнює постійним витратам, а прибуток дорівнює нулю.

**Трансфертна ціна** – це ціна, за якої продукти або послуги одного центру відповідальності передаються іншому центру відповідальності в межах одного підприємства.

**Трансфертне ціноутворення** – це процес формування та зміни структури трансфертних цін підприємства.

– У –

**Управлінська звітність** – це сукупність управлінських звітів, що використовуються для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень.

**Управлінський звіт** – це інструмент управлінського обліку, який являє собою агреговану інформацію, що складається з показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку.

**Управлінський облік** – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінським персоналом для планування, оцінки та контролю роботи організації, для впевненого використання звітності по ресурсах.

– Ф –

**Фактор затрат** – це діяльність, що впливає на затрати.

**Фінансовий бюджет** – це прогноз майбутнього фінансового плану підприємства, який включає в себе проєкт прогнозного балансу, прогноз руху грошових коштів та проєкт звіту про прибутки та збитки.

**Фінансові бюджети** – сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Прикладами фінансових бюджетів є бюджет грошових коштів і бюджетний баланс.

**Фінансові інвестиції** – це вкладення в цінні папери та фінансові ресурси, які не забезпечують приросту реального капіталу, але здатні давати прибутки.

**Функціональні центри відповідальності** забезпечують контроль за витратами, що виникли в різних підрозділах, які підпорядковуються одному менеджеру.

**Функція затрат** – це математичний опис взаємозв'язку між затратами та їх факторами.

– Ц –

**Центри витрат** – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати, але не контролюють доходи й інвестиції в активи таких центрів.

**Центр відповідальності** – це структурна одиниця підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер відповідає за доцільність понесених витрат та одержаних доходів.

**Центр відповідальності** – це частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати його роботи.

**Центри доходу** – центри відповідальності, керівники яких контролюють доходи, але не контролюють витрати та інвестиції в активи таких центрів.

**Центри інвестицій** – центри відповідальності, керівники яких одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції в активи центрів та несуть відповідальність за ефективність інвестицій.

**Центри прибутку** – центри відповідальності, керівники яких контролюють витрати й доходи, але не контролюють інвестиції в активи таких центрів.

**Ціноутворення за принципом «витрати плюс» (Cost Plus Pricing)** – метод ціноутворення, за якого ціну визначають на підставі собівартості продукції шляхом додавання до неї торговельної націнки.

---

---

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

---

---

### *Нормативно-правові акти*

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436–IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
2. Глобальні принципи управлінського обліку. URL: <https://zakon.help/article/globalni-principi-upravlinskogo-obliku/>
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ М-ва фінансів від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : затв. наказом М-ва промислової політики України від 09.07.2007 № 373. URL: [http://uazakon.com/documents/date\\_6m/pg\\_gcgewy.htm](http://uazakon.com/documents/date_6m/pg_gcgewy.htm)
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом М-ва фінансів України 27 червня 2013 р. № 635.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

9. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом М-ва фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>
12. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ М-ва фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=996-14>

### *Основний*

14. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Центр навч. літ., 2018. 535 с.
15. Сопко В. В., Зима Ю. П., Головіна Д. В. Інформаційні технології управлінського обліку: навч. посіб. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2017. 272 с.
16. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник. 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.
17. Лень В. С. Управлінський облік: підручник. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2017. 260 с.
18. Управлінський облік: практикум / Г. О. Партин та ін. Львів: Вид-во Львівська політехніка, 2017. 364 с.

***Додатковий***

19. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. 2-ге вид. Київ: Центр навч. літ., 2009. 440 с.
20. Дисциплінарна матриця управлінської звітності: монографія; за заг. ред. В. В. Сопко. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.
21. Карпенко О. В., Карпенко Д. В. Управлінський облік: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2012. 296 с.
22. Мазаракі А. А., Фоміна О. В. Інституціоналізація управлінського обліку // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. 2015. № 5. С. 5–15.
23. Пашкевич М. С., Дріга О. П., Макурін А. А. Управлінський облік: навч. посіб. М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро: НТУ «ДП», 2018. 151 с.
24. Фоміна О. В. Управлінський облік у торгівлі: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 470 с.

***Інтернет-ресурси***

25. Вебсайт газети української бухгалтерії «Бухгалтерія». URL: [www.buhgalteria.com.ua](http://www.buhgalteria.com.ua)
26. База законодавчої та судової інформації. URL: [www.nau.ua](http://www.nau.ua)
27. Вебсайт Верховної Ради України. URL: [www.zakon.rada.ua](http://www.zakon.rada.ua)
28. Вебсайт Державної фіскальної служби. URL: [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua)
29. Вебсайт Міністерства фінансів України. URL: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)

*Навчальне видання*

ФОМІНА Олена Володимирівна,  
МОШКОВСЬКА Олена Анатоліївна,  
АВГУСТОВА Олена Олександрівна,  
ГОЛОВІНА Дар'я Вікторівна,  
РОМАШКО Ольга Миколаївна,  
ШУШАКОВА Ірина Костянтинівна

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

*Підручник*

Редактор А. В. Кандилова  
Комп'ютерне верстання К. М. Похилюк  
Дизайн обкладинки Г. В. Поліщук

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 11,78. Тираж 100 пр. Зам. 99.

---

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет  
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДК № 4620 від 03.10.2013 р.