МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ІМЕНІ В.О. СУХОМЛИНСЬКОГО

МІКРЮКОВА Л.В.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Миколаїв

2018

УДК 657: 658.15(075.8)

ББК 65.261.4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Рецензенти:** |  | **Потриваєва Н.В. -** д.е.н., професор кафедри обліку та оподаткування Миколаївського національного аграрного університету  **Бруханський Р.Ф.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та економіко – правового забезпечення агропромислового бізнесу Тернопільського національного економічного університету |

**Мікрюкова Л.В.**

Управлінський облік: Навчальни й посібник. / Л.В.Мікрюкова. – Миколаїв.: МНУ, 2018. – 280с.

Навчальний посібник підготовлено відповідно до програми дисципліни «Управлінський облік», містить системний виклад теоретичних основ управлінського обліку, тестові та практичні завдання. Для закріплення теоретичних основ у посібнику пропонуються завдання для самостійної роботи та контрольні питання для самоперевірки знань.

Навчальний посібник призначений для студентів денної та заочної форм навчання, може бути використаний викладачами для проведення лекційних та практичних занять зі студентами ВУЗів.

Рекомендований для студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів та інших фахівців у сфері обліку.

Розглянуто на засіданні кафедри обліку та оподаткування

протокол № \_4\_ від «09» жовтня 2018 р.

Рекомендовано навчально – методичною комісією факультету економіки

протокол № \_\_3 від «16» жовтня 2018 р.

Рекомендовано вченою радою університету

протокол № \_\_\_\_ від «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_ 2018 р.

УДК 657: 658.15(075.8)

ББК 65.261.4

© Мікрюкова Л.В. 2018

ЗМІСТ

|  |  |
| --- | --- |
| Передмова . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 4 |
| Програма навчальної дисципліни . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 6 |
| Тема 1.Мета, зміст і організація бухгалтерського обліку . . . . . . . . . . . . . . | 10 |
| Тема 2. Склад витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 32 |
| Тема 3. Класифікація і поведінка витрат підприємства . . . . . . . . . . . . . . . | 56 |
| Тема 4.Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за замовленнями та за процесами . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 70 |
| Тема 5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повними та змінними витратами . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 91 |
| Тема 6. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 103 |
| Тема 7. Аналіз взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 124 |
| Тема 8.Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 142 |
| Тема 9. Складання та взаємоузгодження бюджетів . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 161 |
| Тема 10. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень . . . . . . . . . . . | 182 |
| Тема 11. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності на підприємстві . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 192 |
| Тема 12.Стратегічний управлінський облік . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 212 |
| Тести для підсумкового контролю знань . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 223 |
| Рекомендована література . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 278 |

ПЕРЕДМОВА

Поступова інтеграція України в Європейське співтовариство вимагає нових підходів до належного тактичного та стратегічного управління підприємством, що є важливим аспектом його ефективної діяльності.

У будь-яких умовах, особливо в умовах криз, важливо вміти прогнозувати несприятливі для підприємства ситуації, знаходити оптимальні рішення виходу з них. Для такого прогнозу потрібен дієвий управлінський облік, який завдяки сучасним інструментам і технологіям здатний надавати неоціненну допомогу в управлінні підприємством.

Управління підприємством – це складний і багатогранний процес. Для прийняття будь – якого управлінського рішення (щодо обсягу випуску продукції та її асортименту, встановлення ціни на продукцію, розширення чи скорочення сегмента діяльності, виходу на нові ринки збуту, відкриття нових філій і представництв тощо) необхідно мати об’єктивну інформацію. Для збору, обробки, аналізу та інтерпретації такої інформації на підприємстві здійснюється управлінський облік, який займає особливе місце в обліковій системі підприємства, оскільки поєднує облік з управлінням.

Мета курсу «Управлінський облік» - формування у студентів системи спеціальних знань з організації та методики управлінського обліку, його вдосконалення з урахуванням досвіду вітчизняних та іноземних компаній, підготовка фахівців високої кваліфікації, здатних в умовах ринкової економіки широко використовувати свої знання з метою організації та здійснення обліково – аналітичної діяльності.

Зважаючи на те, що одним із основних питань управлінського обліку є формування корисної інформації для планування, контролю та прийняття рішень керівництвом підприємства, в посібнику розглядаються такі теми, як «Аналіз взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства», «Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень», «Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень», «Облік і контроль за центрами відповідальності», без засвоєння яких неможливе виконання основного завдання управлінського обліку.

Комітет з питань фінансового та управлінського обліку (КФУО), створений при Міжнародній федерації бухгалтерів (МФБ), вважає необхідним підтримувати та розвивати як фінансовий, так і управлінський облік. У зв’язку з цим зростають вимоги до підготовки фахівців економічних спеціальностей, у тому числі з обліку і оподаткування, які повинні вміти використовувати облікову інформацію, аналізувати її для обгрунтування й прийняття ефективних управлінських рішень, контролю за роботою підприємства в цілому та окремих його підрозділів.

**Програма навчальної дисципліни**

**Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку.**

Визначення, еволюція та сучасна концепція внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Поняття про систему управлінського контролю і центри відповідальності. Організація управлінського обліку на підприємствах. Загальна характеристика процесу прийняття рішень. Потреба в обліковій інформації на різних етапах підготовки рішення. Облік за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. Розгляд дискусійних питань щодо мети, змісту та організації управлінського обліку.

**Тема 2**. **Склад витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг.**

Поняття та види собівартості. Чинники зниження собівартості продукції. Сутність, об′єкти та одиниці калькулювання собівартості продукції. Облік витрат за елементами витрат та статтями калькуляції Склад виробничих непрямих витрат і процедури їх розподілу. Методи розподілу витрат обслуговуючих підрозділів. Визначення ставки розподілу виробничих непрямих витрат. Облік і списання зайво розподілених і недорозподілених непрямих витрат. Вирішення проблемних питань, пов’язаних з розподілом непрямих витрат.

**Тема 3. Класифікація і поведінка витрат підприємства**.

Концепція і класифікація витрат. Витрати на продукцію (виробничі витрати, витрати обігу, операційні витрати). Основні та неосновні витрати. Фактичні, бюджетні та стандартні витрати. Контрольовані й не контрольовані витрати. Поведінка витрат: змінні, постійні, напівпостійні витрати. Лінійні й нелінійні функції витрат. Методи обчислення функції витрат: технологічний, аналізу рахунків, вищої – нижчої точки, графічний, регресійний аналіз, спрощений статистичний аналіз. Розгляд дискусійних питань, пов’язаних з класифікацією витрат та визначенням функції витрат.

**Тема 4.** **Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за замовленнями та за процесами.**

Облік витрат та чинники, що впливають на його побудову. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Калькуляція собівартості замовлення. Калькуляція собівартості партії виробів. Сутність і сфера застосування калькулювання собівартості продукції за процесами. Визначення калькуляційної одиниці. Поняття еквівалентної одиниці готової продукції. Методи калькулювання собівартості готової продукції, напівфабрикатів, незавершеного виробництва і браку: середньозважена собівартість, ФІФО. Методи калькулювання собівартості продукції комплексного (спільного) виробництва. Вирішення проблемних питань, пов’язаних з вибором найбільш ефективного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

**Тема 5**. **Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повними та змінними витратами.**

Сутність обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повними витратами. Переваги і недоліки системи калькулювання повних виробничих витрат. Концепція маржинального доходу. Сутність обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за змінними витратами. Аналіз інформації та вирішення проблемних питань щодо врахування розбіжностей між калькулюванням змінних і повних виробничих витрат, узгодженням прибутку при різних методах калькулювання.

**Тема 6**. **Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами.**

Поняття нормативних витрат та відхилень від норм. Класифікація нормативних витрат. Нормативні витрати, нормативна кількість та нормативна ціна прямих матеріалів. Нормативні прямі трудові витрати, нормативний робочий час, нормативна ставка оплати праці. Нормативні загальновиробничі витрати, нормативний коефіцієнт змінних загальновиробничих витрат. Використання нормативних витрат в калькулюванні собівартості продукції. Розрахунок відхилень та їх аналіз як засіб контролю витрат на виробництво продукції. Виявлення та вирішення проблемних питань, що виникають при застосуванні калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами.

**Тема 7.** **Аналіз взаємозв′язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства.**

Зміст і методи аналізу взаємозв′язку “витрати – обсяг - прибуток”. Суть аналізу взаємозв′язку “витрати – обсяг - прибуток” і сфера його застосування. Математичні методи аналізу: визначення точки беззбитковості; розрахунок обсягу діяльності, необхідного для одержання бажаного прибутку; визначення прибутку при визначеному обсязі діяльності. Графічні методи аналізу: графік беззбитковості; графік взаємозв′язку прибутку й обсягу діяльності; графік маржинального доходу. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни й обсягу продажу. Методи аналізу чутливості прибутку. Запас міцності і ступінь ризику. Структура витрат і операційний леверидж. Використання операційного леверіджу для визначення чутливості прибутку. Особливості аналізу “витрати – обсяг - прибуток” в умовах асортименту продукції. Вирішення проблемних питань, що виникають при виборі оптимального методу аналізу взаємозв’язку “витрати – обсяг - прибуток”.

**Тема 8**. **Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень**.

Принципи і методи аналізу релевантної інформації. Загальна характеристика процесу прийняття рішень. Підходи до аналізу варіантів рішень. Використання релевантної інформації для прийняття рішень (аналіз для прийняття рішення щодо спеціального замовлення, визначення мінімальної ціни спеціального замовлення, аналіз витрат і доходів для прийняття рішення щодо розширення або скорочення діяльності, методика аналізу з метою оптимального використання обмежених ресурсів). Рішення, що стосуються ціноутворення. Вплив податків та інфляції на прийняття рішень. Аналіз ситуацій та вирішення проблемних питань, пов’язаних з впливом податків та інфляції на прийняття управлінських рішень.

**Тема 9. Складання та взаємоузгодження бюджетів.**

Сутність і методи бюджетування. Роль бюджетного планування і контролю в системі управління. Функції бюджетування. Визначення та види бюджетів. Операційні й фінансові бюджети. Статичні й гнучкі бюджети. Періодичне й безупинне бюджетування. Бюджетування через прирощення і бюджетування “з нуля”. Використання кількісних методів у процесі бюджетування. Стадії процесу бюджетування. Складання операційних бюджетів: продажу, виробництва, запасів, закупівлі, витрат. Підготовка бюджетного звіту про прибуток. Методика і техніка складання бюджету грошових коштів. Складання бюджетного балансу. Узагальнення операційних і фінансових бюджетів і підготовка зведеного бюджету.

**Тема 10. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень.**

Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень. Негативні та позитивні відхилення. Відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності. Контроль виконання гнучких бюджетів в системі калькулювання повних та змінних витрат. Вирішення проблемних питань щодо вибору методу дослідження відхилень.

**Тема 11.** **Облік і контроль витрат за центрами відповідальності на підприємстві.**

Концепція центрів відповідальності. Вибір показників для оцінки діяльності. Облік витрат і доходів за центрами відповідальності. Оцінка діяльності центрів витрат. Оцінка діяльності центрів доходу. Методика визначення відхилень від запланованого доходу. Деталізація відхилень доходу. Оцінка діяльності центрів прибутку. Методика визначення відхилень від запланованого прибутку. Аналіз інформації та вирішення проблемних питань щодо оцінки витрат за центрами відповідальності.

**Тема 12. Стратегічний управлінський облік.**

Поняття стратегічного управлінського обліку, його мета та завдання. Обґрунтування потреби розвитку стратегічного управлінського обліку. Ознаки стратегічного обліку. Обліково – аналітичне забезпечення ефективного управління напрямами розвитку стратегічного управлінського обліку в інноваційній економіці. Облікове забезпечення безперервного вдосконалення діяльності підприємства.

**Тема 1: Мета, зміст і організація управлінського обліку**

План

* 1. Сутність, мета і завдання управлінського обліку.

1.2. Принципи і система організації управлінського обліку.

1.3. Методичні підходи до побудови плану рахунків управлінського обліку.

1.4. Характерні ознаки управлінського та фінансового обліку.

1.5.Завдання для перевірки знань.

**1.1**.**Сутність, мета і завдання управлінського обліку**

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінасову звітність в Україні» *управлінський облік* **–** це система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Цю інформацію управлінський персонал підприємства використовує для планування, оцінювання, контролю і регулювання його діяльності, а також для прийняття поточних, стратегічних та оперативних управлінських рішень.

Управлінський облік є складовою облікової системи кожного суб'єкта господарювання, до якої також належать виробничий (оперативно-технічний), фінансовий, податковий і статистичний облік.

Виділяють такі *основні етапи становлення і розвитку управлінського обліку:*

* перший етап (кінець ХІХ ст. - початок XX ст.) пов'язаний з розвитком калькуляційного обліку, так як впродовж тривалого часу бухгалтерський облік був в основному лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Облік витрат, як частина бухгалтерського обліку, тільки узагальнював витрати для калькулювання собівартості продукції;
* другий етап (початок XX ст.– 1930-ті роки) характеризується розвитком виробничого обліку з елементами управлінського обліку. Внаслідок того, що традиційний облік не сповна задовольняв потреби управління в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва, на основі розроблення методів нормування праці було посилено контрольну функцію обліку завдяки впровадженню системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень;
* третій етап (30-ті – 70-ті роки XX ст.) – характеризується поступовою зміною принципів накопичення і використання даних про витрати виробництва, розробленням системи калькулювання змінних витрат («директ-кост»), організацією обліку за центрами витрат і відповідальності. У наслідок цього в 50-х роках XX ст. сформувалась окрема складова облікової системи підприємства – управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань, зорієнтована на дані про витрати і результати діяльності підприємства;
* четвертий етап формування управлінського обліку і його становлення як самостійної цілісної сфери діяльності розпочався в середині 70-х років XX ст. у зв’язку з посиленням ролі стратегічного управління за умов суттєвих змін у системах управління та технологіях виробництва. Якщо до цього часу управлінський облік був орієнтований лише на управління виробництвом, то в подальшому він дедалі більше перетворювався на стратегічний управлінський облік.

Основними причинами, що зумовили необхідність впровадження управлінського обліку на підприємствах України є:

* наявність різних форм власності, що веде до виникнення різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
* загострення конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їх кон’юнктуру;
* інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно приводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

Інформація, яка готується для внутрішніх користувачів, повинна відповідати наступним вимогам:

а) своєчасність – необхідна інформація має випереджати будь – які управлінські рішення;

б) диференційованість – інформація, яку отримує керівник, має бути необхідною і достатньою;

в) доступність форми та змісту – необхідну інформацію слід надавати у доступній формі, придатній для сприйняття з боку менеджерів різних рівнів компетентності, а не у вигляді жорстко регламентованих звітних форм;

г) компактність – звітні форми, в яких надають управлінську інформацію, мають бути максимально спрощені, але разом із тим дозволяти здійснювати контроль не тільки підсумкових показників, а й їх окремих складових;

д) варіантність – інформація має бути достатньою для вибору найкращого варіанту дій із кількох альтернатив.

Так як управлінський облік – це інтегрована система різних економічних дисциплін, метод управлінського обліку включає:

* елементи методу бухгалтерського обліку (рахунки та подвійний запис, оцінку і калькуляцію,інвентаризацію і документацію);
* елементи статистики (індексний метод);
* прийоми економічного аналізу (факторний аналіз);
* математичні методи (лінійного програмування, найменших квадратів).

*Метою*управлінського обліку є формування інформаційного забезпечення для ефективного управління підприємством. Управлінський облік пов'язує обліковий процес із процесом управління.

*Основними завданнями*управлінського обліку на підприємстві є:

* обґрунтування методу обліку і калькулювання витрат;
* використання сучасних методів збору і систематизації інформації для прогнозування, планування (бюджетування) витрат, доходів і результатів діяльності підприємства;
* формування інформації для оцінювання, порівняння, аналізу та контролю витрат і результатів за напрямами діяльності підприємства, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності тощо;
* забезпечення якісного і своєчасного зібрання та подання необхідної інформації для обґрунтованого прийняття стратегічних і поточних управлінських рішень;
* створення інформаційної бази для складання прогнозу про імовірні зміни конкурентоспроможності підприємства чи окремих видів його діяльності або продукції на ринку на основі оцінки альтернативних варіантів розвитку виробництва, інших видів діяльності підприємства та довколишнього підприємницького середовища.

*Предметом*управлінського обліку є сукупність об’єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю:

а) виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;

б) господарські процеси та їх результати – постачальницько – заготівельна, виробнича, збутова, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб’єкта господарювання.

Таким чином, управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки заключної інформації і забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування, контролю і підвищення якості прийнятих рішень. Прийняття рішень – це основа діяльності суб’єкта господарювання. Від якості розробки, прийняття та впровадження управлінських рішень залежить ефективність використання людських, матеріальних, фінансових, енергетичних та інформаційних ресурсів конкретного суб’єкта господарювання. За результатами рішень відбувається процес порівняння, аналізу та оцінки запланованих показників і досягнутих результатів.

Відповідно до цілей визначають функції управлінського обліку:

* інформаційна – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідної для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень;
* комунікаційна – формування інформації, що є засобом внутрішнього комунікаційного зв’язку між різними рівнями управління;
* контрольна – здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності внутрішніх підрозділів та підприємства в цілому;
* прогностична – забезпечення перспективного планування й координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності.

В сучасних умовах господарювання для прийняття обґрунтованих управлінських рішень необхідно враховувати основні етапи процесу:

І етап - розпізнавання проблеми;

ІІ етап - встановлення цілей (результатів) розв’язання проблеми;

ІІІ етап – аналіз проблеми;

ІV етап – обґрунтування проблеми;

V етап – відбір альтернатив;

VІ етап – формулювання та надання рішення.

Можна зазначити, що прийняття рішення – це процес, який починається з констатації виникнення проблемної ситуації та завершується вибором рішення, тобто вибором дії, яка спрямована на усунення проблемної ситуації.

* 1. **Принципи і система організації управлінського обліку.**

Управлінський облік забезпечує формування інформації, необхідної для ефективного управління підприємством, використовуючи вхідну інформацію та певні методи її опрацювання (вимірювання, систематизації, оцінювання тощо) задля отримання результатів, що відповідають конкретним завданням управління. У зв’язку з тим, що управлінський облік є складовою всієї системи обліку і пов'язаний з фінансовим обліком, він повинен відповідати єдиним бухгалтерським принципам: безперервності діяльності підприємства, періодичності, повноти інформації та іншим. В той же час управлінському обліку, як системі, притаманні також і власні *принципи:*

*Таблиця 1.1.*

**Принципи управлінського обліку**

|  |  |
| --- | --- |
| Принципи | Сутність принципів |
| 1 | 2 |
| Принцип методологічної незалежності | Кожна фірма (підприємство) встановлює свої правила організації та методології управлінського обліку |
| Принцип відособленості | Вимагає розгляду кожного економічного суб’єкта окремо від інших. В управлінському обліку при вирішенні специфічних завдань відособлено розглядається підприємство не тільки в цілому, але і окремі його підрозділи |
| Принцип безперервності | Має на увазі необхідність формування інформаційного поля облікових даних постійно, а не час від часу |
| Принцип повноти | Інформація, яка стосується обліково – управлінської проблеми, повинна бути максимально повною для того, щоб рішення, прийняті на основі цієї інформації, були максимально ефективними. З принципом повноти тісно перекликається принцип надійності, який вимагає, щоб інформація, що використовується при ухваленні рішень, була обґрунтованою. |
| Принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей підприємства | Приймаючи рішення на будь – якому рівні й вибираючи найоптимальніше з них, пріоритетними слід вважати інтереси підприємства в цілому |
| Принцип результативності | При здійсненні будь – яких видів діяльності слід постійно співставляти затрати, що виникли в процесі здійснення діяльності, з отриманим результатом |
| Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства | Передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукції |
| Принцип своєчасності | Інформація повинна бути представлена тоді, коли вона необхідна |
| Принцип  зіставності | Однакові показники за різні періоди часу повинні бути сформовані відповідно до одних і тих же принципів |
| Принцип зрозумілості | Інформація, представлена в будь – якому обліковому документі, повинна бути зрозуміла користувачеві цього документа. Інформація повинна бути доречною, тобто повинна відноситися до проблеми, що цікавить управлінський персонал, і не бути переобтяжена зайвими деталями |
| Принцип відповідальності | За величину витрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює |
| *Продовження Табл. 1.1.* | |
| 1 | 2 |
| Принцип багатоваріантності | При підготовці інформації слід враховувати всі варіанти, але вибирати слід найбільш оптимальний для прийняття управлінських рішень |
| Принцип комплексності | Передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності |
| Принцип періодичності | І внутрішній оборот інформації , і внутрішні звіти бажано будувати з урахуванням цього принципу |
| Принцип економічності | Витрати на підтримку системи управлінського обліку повинні бути істотно менше витрат на її функціонування. Інформаційний обмін обліково – управлінськими даними повинен приносити організації користь у вигляді зниження трансанкційних та інших витрат |
| Принцип бюджетного методу управління | Бюджетний метод управління є інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає охоплення бюджетування виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства в цілому |
| Принцип залежності | Полягає в тому, що до різних альтернативних рішень відносять тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору |
| Принцип причинності | Полягає в тому, що до собівартості продукції треба відносити тільки ті витрати, які виникли при виробництві даної продукції |
| Принцип взаємозв'язку | Управлінський облік охоплює не лише облік витрат, а й планування, контроль, аналіз, регулювання. Всі ці функції реалізують одночасно, в комплексі та взаємозв’язку. |
| Принцип «різна собівартість для різних цілей» | Залежно від мети, тобто для прийняття конкретних управлінських рішень, використовують різну інформацію для формування собівартості, тому й вартісний розмір собівартості буде різний |

Інформація, яка формується у системі управлінського обліку, необхідна для прийняття управлінських рішень. Щоб передбачити, яка саме інформація необхідна керівництву, необхідно знати основні функції управління. До управлінських функцій належать :

* розробка і (або) впровадження систем обміну інформацією між різними сегментами організації і надання інформації (підготовка різного роду внутрішніх управлінських звітів);
* аналіз інформації;
* планування діяльності;
* координація діяльності підрозділів, сегментів організації або окремих співробітників;
* мотивація персоналу;
* контроль за виконанням планів.

В рамках зазначених функцій можна виділити наступні *основні завдання,* що вирішуються в системі управлінського обліку:

*Таблиця 1.2*

**Завдання,** **що вирішуються у системі управлінського обліку**

|  |  |
| --- | --- |
| Завдання | Зміст завдання |
| Представлення інформації | Оцінка запасів, обґрунтування продажних цін, визначення прибутку, формування інформаційних файлів про доходи і витрати, розробка і представлення керівництву суб’єкта господарювання різних внутрішніх звітів |
| Аналіз | Визначення шляхів найбільш ефективного використання ресурсів, зокрема обмежених, виявлення можливості зростання фінансової результативності (внутрішніх резервів) і міжперіодна оптимізація фінансового результату , підготовка інформації для ухвалення рішень про структуру і обсяги випуску продукції, для ухвалення рішень про способи фінансування різних проектів, сегментів, видів діяльності і т.д., розробка варіантів інвестування |
| Планування | Прогнозування майбутніх значень показників, розробка оперативних і тактичних планів, підготовка інформації для ухвалення рішень короткострокових або довгострокових цілей і завдань організації |
| Мотивація | Мотивація співробітників і менеджерів, розробка способів участі співробітників і менеджерів в прибутку компанії; розмежування сфер відповідальності менеджерів; розробка способів оцінки ефективності роботи підрозділів і менеджерів |
| Контроль | Організація внутрішнього фінансового контролю, внутрішнього аудиту, порівняння фактично досягнутих з плановими показниками і розробка рекомендацій керівництву по усуненню або недопущенню виявлених відхилень в майбутньому |
| Координація | Координація діяльності різних сегментів бізнесу, оптимізація структури бізнесу, розробка політики в області розподілу непрямих витрат між підрозділами суб’єкта господарювання і (або) продуктами, організація поточного обміну інформацією між підрозділами і менеджерами |

*Система управлінського обліку*– це система збору, систематизації, аналізу, контролю і планування управлінської інформації.

Виділяють такі *основні системи* управлінського обліку:

1) за видами управлінських рішень:

- стратегічний;

- поточний;

- оперативний;

2) за широтою охоплення інформації:

- систематичний;

- проблемний;

3) за рівнем взаємозв’язку між планами рахунків фінансового та управлінського обліку:

- автономна (двокругова) система обліку;

- інтегрована (моністична) система обліку;

4) за повнотою включення витрат у собівартість продукції:

- облік повних витрат;

- облік змінних витрат;

5) за способом контролю витрат:

- облік фактичних витрат;

- облік нормативних (стандартних) витрат;

6) за об’єктами обліку, аналізу та планування витрат:

- облік за процесами (переділами);

- облік за замовленнями;

- облік за видами діяльності;

- облік за регіонами діяльності;

- облік за центрами відповідальності.

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

Можна виділити такі *основні етапи організації управлінського обліку* на підприємстві:

* визначення управлінських завдань та порядку їх управлінського вирішення;
* визначення складу і термінів подання інформації, необхідної для обґрунтованого прийняття управлінських рішень;
* організація системи збору управлінської інформації та затвердження порядку документообігу;
* затвердження облікової політики управлінського обліку;
* призначення осіб, відповідальних за формування і подання управлінської інформації та внутрішньої управлінської звітності.

Організація управлінського обліку на підприємстві може бути представлена у вигляді наступної схеми:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Етапи організації управлінського обліку на підприємстві | | |
|  |  |  |
| Методологічний | Технічний | Організаційний |
| Обирається модель управлінського обліку в залежності від його мети, визначаються об’єкти та методи обліку витрат, а також елементи бухгалтерського обліку, які можуть служити для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Це план рахунків управлінського обліку, визначення статей калькуляції та інше | Обирається склад регістрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності і визначення напрямку руху інформації в середині підприємства | Передбачає розподіл обов’язків між працівниками в системі управлінського обліку |

**Рис. 1.1. Етапи організації управлінського обліку**

Отже, організацію системи управлінського обліку на підприємствах доцільно здійснювати в такій послідовності:

* 1. визначити організаційну структуру підприємства;
  2. розробити організаційну схему управлінського обліку;
  3. розробити схему документообігу;
  4. розробити систему контролю витрат;
  5. організувати центри відповідальності;
  6. розробити бюджети для центрів відповідальності і показники їх діяльності;
  7. визначити види продукції (робіт, послуг), яку виробляє підприємство;
  8. обрати систему обліку і калькулювання продукції (калькулювання за замовленнями, калькулювання за процесами);
  9. визначити перелік постійних та змінних витрат на виробництво продукції та порядок контролю цих витрат.

**1**.**3.Методичні підходи до побудови плану рахунків управлінського обліку**

Важливим питанням організації управлінського обліку є вибір відображення облікової інформації, зокрема принципів побудови плану рахунків. Міжнародна практика виробила два основних варіанти зв’язку між управлінською і фінансовою бухгалтерією. Цей зв'язок здійснюється за допомогою контрольних рахунків, до яких належать рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії (рахунки 9 та 7 класу національного плану рахунків). У світовій практиці застосовують дві основні *системи побудови плану рахунків обліку:*

*- автономну*(двоколову) систему, тобто використання двох автономних систем рахунків управлінського і фінансового обліку, які не кореспондуються між собою. Зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків, що називаються дзеркальними, або рахунками – екранами і відображаються як у фінансовому обліку, так і в управлінському. Фінансовий результат визначається як у фінансовому обліку, так і в управлінському, і в кінцевому підсумку фінансовий облік спрямований на визначення фінансового результату з метою оподаткування, а в автономному управлінському обліку повинен бути виявлений економічно обґрунтований результат (з позицій фірми). Організація управлінського обліку базується на використанні методів визначення повної собівартості, але при цьому застосовуються й інші методи : простий та розвинений «директ - костинг», нормативний метод, «стандарт - костинг». Цей підхід характерний для великих промислових підприємств країн так званої англосаксонської групи – США, Великобританії, Австралії, Канади. Для них характерна відсутність жорсткого регулювання обліку з боку держави і як наслідок відсутність єдиного національного плану рахунків. Бухгалтерський облік у цих країнах є саморегулівною системою, оскільки його правила, принципи і концепції розробляються та приймаються професійними організаціями облікових принципів. Системи рахунків підприємств цих країн вибирають самостійно виходячи з масштабів і характеру своєї діяльності;

**-** *інтегровану*(моністичну) систему, при застосуванні якої рахунки фінансового та управлінського обліку існують у межах єдиної системи рахунків і кореспондують між собою. Для підприємств України, де існує жорстка система державного регулювання обліку та звітності, доцільніше використовувати досвід європейських країн зі значним регулюванням економіки , і насамперед Франції і Німеччини, для яких характерний саме інтегрований підхід до побудови плану рахунків. За такого підходу рахунки фінансового і управлінського обліку кореспондують в межах єдиної системи, а їх взаємозв’язок відбувається за допомогою контрольних рахунків, які прямо кореспондують з рахунками управлінського обліку.

*У процесі історичного розвитку сформувалися 3 основні варіанти побудови системи обліку:*

*- загальна* – застосовують на підприємствах торгівлі, сфери послуг і невеликих промислових підприємствах, що випускають однорідну продукцію. Ця система ґрунтується на періодичному обліку запасів, згідно з яким протягом звітного періоду на спеціальних рахунках ведуть облік придбання запасів, а в кінці звітного періоду проводять їх інвентаризацію;

***-*** *інтегрована* – забезпечує калькулювання витрат за окремими об’єктами обліку та контроль витрат. При інтегрованій системі обліку використовують спеціальні синтетичні рахунки управлінського обліку витрат: виробництво, виробничі накладні витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати тощо, до яких відкривають відповідні аналітичні рахунки згідно з прийнятою схемою деталізації інформації.

*- переплетена* – передбачає окреме ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, взаємозв’язок між якими досягається через спеціальні контрольні рахунки.

При *загальній системі* витрати підприємства обліковуються за елементами, кількість і склад яких визначає підприємство. Доходи обліковуються за їх видами: від реалізації продукції (товарів), інвестицій у цінні папери та ін. наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закриваються через списання їх сальдо на рахунок «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», за даними якого визначається фінансовий результат діяльності підприємства. На промислових підприємствах поряд з обліком витрат за елементами застосовується зведений рахунок виробництва, за даними якого визначається собівартість випущеної продукції. У дебет цього рахунка наприкінці звітного періоду списуються залишки незавершеного виробництва на початок періоду, а також усі елементи виробничих витрат звітного періоду. З кредиту цього рахунку списуються залишки незавершеного виробництва на кінець періоду, визначені інвентаризацією. У результаті сальдо Зведеного рахунка виробництва відображатиме виробничу собівартість готової продукції і списується в дебет Зведеного рахунка прибутку. У дебет Зведеного рахунка прибутку списується також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо рахунків невиробничих витрат. За кредитом Зведеного рахунка прибутку відображаються доходи звітного періоду і залишок готової продукції на кінець періоду. Кінцеве сальдо Зведеного рахунку прибутку відображаються доходи звітного періоду і залишок готової продукції на кінець періоду. Кінцеве сальдо Зведеного рахунка прибутку відображає фінансовий результат звітного періоду.

Більшість промислових підприємств США, Великобританії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують *інтегровану систему обліку*, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції і контроль витрат на її виробництво. Це досягається через «вмонтування» рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, у результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів сировини, готової продукції та незавершеного виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів. В основу відокремлення рахунків для обліку витрат при інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовуються рахунки, ідентичні рахункам 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». На перших двох з наведених рахунків відображаються витрати, пов’язані з виробництвом продукції. Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку 91 і наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 та розподіляються між об’єктами калькулювання. Витрати підрозділів, що займаються невиробничою діяльністю (управління, збут, дослідження), не включаються у виробничу собівартість, а списуються на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому були здійснені.

*Змішана система обліку* передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. У системі рахунків виробничого обліку здійснюється облік запасів, калькулювання собівартості продукції і визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства. У системі рахунків фінансового обліку відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, а також визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства. Взаємозв’язок фінансового та виробничого обліку здійснюється за допомогою спеціальних контрольних рахунків. У фінансовому обліку використовується Контрольний рахунок управлінського обліку, а в управлінському – Контрольний рахунок фінансового обліку. Ці рахунки мають протилежну будову і дзеркально відтворюють один одного. Сума прибутку, розрахованого за даними виробничого обліку, не збігається із сумою прибутку фінансового обліку. Це пояснюється тим, що в системі виробничого обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображається ще й прибуток чи збиток від позареалізаційних операцій, фінансової та інвестиційної діяльності, зокрема одержані та сплачені відсотки, дисконти, дивіденди. На практиці розбіжності у прибутку можуть зумовлюватися також застосуванням різних методів оцінки запасів. Наприклад, застосування методу ФІФО у фінансовому обліку, а методу нормативних витрат в управлінському призведе до розбіжностей в оцінці прибутку.

Для українських підприємств рекомендовано застосовувати загальну або інтегровану систему обліку відповідно до особливостей будови національного плану рахунків.

Фінансовий облік витрат здійснюється у *системі таких рахунків*:

* рахунки за елементами (восьмий клас): матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, інші витрати;
* рахунки витрат діяльності (дев'ятий клас): собівартість реалізації, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати, податки на прибуток;
* окремі рахунки запасів (другий клас): виробництво, брак у виробництві, напівфабрикати;
* рахунок третього класу «Кошти, розрахунки та інші активи» - витрати майбутніх періодів;
* рахунок сьомого класу «Доходи і результати діяльності» - результати діяльності.

У фінансовому обліку витрати відображають одночасно зі зменшенням активів чи збільшенням зобов’язань підприємства.

**1.4.Характерні ознаки управлінського та фінансового обліку.**

В сучасних умовах принципово змінилось концептуальне поняття суті бухгалтерського обліку, яке передбачає забезпечення обліковою інформацією не абстрактних осіб а задоволення специфічних потреб конкретних користувачів: як зовнішніх так і внутрішніх.

Бухгалтерський облік і дві його підсистеми – фінансовий та управлінський облік – в сукупності складають систему інформаційного забезпечення економічної діяльності суб’єкта господарювання.

Фінансовий облік охоплює інформацію яка використовується в основному зовнішніми користувачами (акціонерами банками податковими органами тощо). Головною метою фінансового обліку є надання інформації про фінансовий і майновий стан підприємства.

Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації яка необхідна для управління в межах даного підприємства.

Його головною функцією є обґрунтування процесу прийняття управлінських рішень.

Фінансовий та управлінський облік мають спільні і відмінні риси:

*Таблиця 1.3.*

**Порівняння фінансового та управлінського обліку**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Ознака порівняння | Управлінський облік | | Фінансовий облік | Відмінності управлінського обліку від фінансового обліку |
| 1 | 2 | | 3 | 4 |
| Обов’язковість ведення обліку | Залежить від рішення керівників підприємства, підрозділів | | В Україні регулю-ється ЗУ «Про бух- галтерський облік і фінансову звітність» НП(С)БО, П(С)БО | Управлінський облік не підпорядковується загальноприйнятим бухгалтерським національним та міжнародним стандартам і схемам обліку та не є обов’язковим |
| Користувачі інформації | Чітко обумовлене коло працівників управлінського персоналу підприємства | | Широке поле зовнішніх та внутрішніх користувачів | Користувачами в управлінському обліку є внутрішні користувачі різних рівнів управління |
| Об’єкти обліку та звітності | Центри відповідальності, окремі продукти тощо | | Підприємство в цілому | Об’єктами управлінського обліку є конкретні сегменти господарської діяльності |
| Мета обліку | Надання інфор-мації для плану-вання, управління, контролю та прийняття рішень | | Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів | Управлінський облік спрямований на майбутнє |
| Вимірники в обліку | Грошові, натуральні, трудові, якісні | | Грошові, трудові, натуральні | В управлінському обліку використовують будь – які вимірники |
| Звіти | Дуже детальні, часом зачіпають найдрібніші де-талі і від обра-жають незначні фактори. Особ-ливо це стосу-ється витрат | | Зазвичай мають узагальнений вигляд і служать для найбільш загальних оцінок роботи підприємства | Періодичність складання звітів в управлінському обліку не регламентується законодавчо та може змінюватися в часі |
| Частота подання звітності | Залежить від потреб управ-ління (частіше – щодення, мотиж-нева, щомісячна) | | Квартальна і річна |
| Строки подання звітності | Оперативно по закінченні звітного періоду, встановленого на підприємстві | | На вимогу користувачів або у встановлені законодавством строки |
| *Продовження табл. 1.3* | | | | |
| 1 | | 2 | 3 | 4 |
| Ступінь відпові-дальності за помилки в обліку | | Дисциплінарна (догана, заува-ження тощо) | Адміністративно - кримінальна | За помилки в управлінському обліку відсутня юридична відповідальність |
| Групування витрат | | За статтями калькуляції, за способами включення до собі вартості, за ступенем впливу обсягу виробни-цтва на рівень витрат | За елементами витрат | В управлінському обліку в основу групування витрат покладено принцип – різні витрати для різних цілей |
| Ступінь відкритості інформації | | Інформація має конфіденційний характер | Інформація є публічною, відкритою | Дані управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства |
| Область використання інформації | | Визначається досить широким колом показ-ників, які вико-ристовують ке-рівники підпри-ємств, технолог-ги, маркетологи, економісти та інші. Окреслити чітко конкретні межі неможливо. | Може бути визначена більш чітко і конкретно. Набір показників досить стандартний і стабільний. Пред- ставляє інтерес для обмеженого кола спеціалістів у сфері фінансів, аудиту, біржових котирувань акцій тощо | В управлінському обліку використовуються не тільки дані конкретного підприємства, але й інформація про стан зовнішнього середовища |
| 13. Порядок розрахунку фінансових результатів | | В залежності від мети обліку розрахо-вують прибуток або маржинальний дохід як результат діяль-ності окремого центру відповідальності | Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку прибутку чи збитків | За сегментами діяльності підприємства, окремо за кожним видом продукції (робіт, послуг), за центрами відповідальності за допомогою маржинального аналізу |

Управлінський облік має свої особливості:

* система обліку повинна задовольняти потреби адміністрації в інформації, необхідній для вирішення проблем управління;
* відповідальність за всі види виробничих ресурсів на всіх етапах круго-обігу засобів в процесі виробництва або обігу закріплюється за центром відповідальності і сприяє контролю, оцінці діяльності, стимулюванню діяльності менеджерів;
* одним із основних об’єктів управлінського обліку є витрати, причому адміністрація сама вирішує, в яких розрізах їх класифікувати і на скільки деталізувати їх облік;
* розробка системи внутрішньої звітності, налагодження чітких інформаційних потоків між відділами із застосуванням сучасних засобів автоматизації. Звітність надається в довільній формі, схваленій керівництвом підприємства. Періодичність кожного виду звітності встановлюється в залежності від потреб конкретного користувача. Крім того, може складатися неперіодична звітність, потреба у якій виникає в робочому режимі,
* користувачі інформації управлінського обліку і їх специфічні вимоги заздалегідь відомі, тому немає сенсу в надмірному нарощуванні обсягу і деталізації інформації.

Проте, поряд із зазначеними відмінностями та особливостями, між фінансовим та управлінським обліком є спільні риси:

* фінансовий і управлінський облік ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку;
* спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими об’єктами;
* їх інформація служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості.

**1.5.Завдання для перевірки знань**

**Контрольні питання:**

1. Сутність та функції управлінського обліку.
2. Стадії розвитку управлінського обліку, їх характеристика.
3. Мета та основні завдання управлінського обліку.
4. Предмет, метод та об’єкти управлінського обліку.
5. Функції бухгалтера – аналітика у процесі управління діяльністю підприємства.
6. Спільні риси та відмінності фінансового й управлінського обліку.
7. Сучасні підходи до побудови системи рахунків управлінського обліку

**Теми рефератів**

1. Еволюція та основні етапи розвитку управлінського обліку.
2. Роль управлінського обліку в системі сучасного менеджменту.
3. Основні напрями удосконалення управлінського обліку.
4. Управлінський облік у системі рахунків (загальна система обліку)
5. Управлінський облік у системі рахунків (інтегрована система обліку)

## Управлінський облік у системі рахунків (переплетена система обліку)

## Тести

*1. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” управлінський облік визначається як:*

а) процес підготовки і передачі повної, своєчасної та релевантної інформації для прийняття вірних рішень;

б) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення збереження і передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень;

в) система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

*2. Управлінський облік ведеться з метою:*

а) складання податкових декларацій;

б) управління підприємством;

в) надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

*3. Предметом управлінського обліку є:*

а) інформаційне забезпечення управління підприємством;

б) дані про витрати, доходи і фінансові результати підприємства від реалізації продукції;

в) інформація для прийняття управлінських рішень.

*4. Користувачі інформації управлінського обліку:*

а) податкові, фінансові і кредитні установи;

б) керівники і власники підприємства;

в) міністерство фінансів України.

*5. Ведення управлінського обліку на підприємстві регулюється:*

а) положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

б) міжнародними стандартами обліку і звітності;

в) внутрішньогосподарськими нормативними документами.

*6. Ведення управлінського обліку на підприємстві є:*

а) обов’язковим за законодавством;

б) не обов’язковим (ведуть за рішенням адміністрацій підприємства);

в) обов’язковим згідно з вимогами податкових органів.

*7. Управлінський облік виконує такі основні функції:*

а) інформаційну, комунікаційну, стратегічну, контрольну;

б) інформаційну, прогнозну, регулюючу, контрольну;

в) інформаційну, комунікаційну, контрольну, аналітичну, прогнозну.

*8. В управлінському обліку використовують такі вимірники:*

а) кількісні й якісні;

б) кількісні й грошові;

в) кількісні, якісні й грошові.

*9. Періодичність складання і форма звітності в управлінському обліку:*

а) регламентується законодавством;

б) регламентується податковими органами;

в) визначається рішенням керівників.

*10. Об’єктами управлінського обліку є:*

а) методи та прийоми обліку активів і зобов’язань ;

б) витрати, доходи і фінансові результати діяльності підприємства;

в) методи управління підприємством.

*11. Інтегровану систему обліку використовують підприємства таких країн:*

а) Канада, США, Великобританії та інших країн англосаксонської групи;

б) Росія, Японія, Туреччина, Білорусія;

в) Франція, Італія, Іспанія, Голландія.

*12. Загальну систему обліку застосовують такі підприємства:*

а) які випускають однорідну продукцію;

б) підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність;

в) сфера послуг, торгівлі, невеликі промислові, що випускають однорідну продукцію.

**Ситуація для обговорення**

Оксана Притула - керівник служби управлінського обліку підприємства «Новий стиль», яке спеціалізується на пошитті одягу. Підприємство має декілька філій у різних областях України. Кожну філію очолює керівник, який може управляти філією, як окремим підприємством.

Серед підлеглих Оксани багато талановитих фахівців, один з яких – Олег Яцюк – очолює недавно створену групу аналізу результатів діяльності філій. Олег та його колеги готують для керівника підприємства «Новий стиль» щомісячні звіти про результати роботи кожної філії. У цих звітах детально аналізують відхилення фактичних сум доходів і витрат від бюджетних та фінансових результатів кожної філії. За кожним працівником відділу Олега закріплено одну філію. Фахівці вивчають результати діяльності філій і готують звіти.

Через декілька тижнів після створення відділу Олега Яцюка до кабінету Оксани Притули буквально увірвався Віктор Самчук – керівник філії, що знаходиться у місті Очакові. Основні моменти його скарги: «Ваші співробітники намагаються відібрати в мене частину моїх обов’язків. Вони приходять, втручаються, куди не треба, задають величезну кількість запитань і відбирають у нас значну частину робочого часу. Аналізувати і пояснювати діяльність мого підрозділу керівникові підприємства – це моя особиста справа, а не Ваших детективів. Якщо Ви не припините намагання відібрати у мене мої обов’язки, я буду звертатися до директора підприємства».

*Необхідно:*

1. з’ясувати, які події могли зумовити таку поведінку Віктора Самчука;
2. як керівник служби управлінського обліку – що Ви відповіли б на претензії Віктора Самчука ?
3. які альтернативні дії може приймати оксана Притула, щоб покращити майбутні відносини з керівниками філій ?

**Практичні завдання**

*Завдання №1*

Дати правильну відповідь:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст твердження | Так | Ні |
| 1 | Головним у терміні «управлінський облік» є слово управління |  |  |
| 2 | Основними користувачами інформації управлінського обліку є менеджери |  |  |
| 3 | Дані управлінського обліку є комерційною таємницею |  |  |
| 4 | Ведення управлінського обліку на підприємстві є обов’язковим |  |  |
| 5 | Управлінський облік на підприємстві ведеться згідно з національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку |  |  |
| 6 | Управлінський облік спрямований на майбутнє |  |  |
| 7 | В управлінському обліку використовують тільки кількісні вимірники |  |  |
| 8 | Метою ведення управлінського обліку є складання звітності |  |  |

*Завдання №2*

Підприємство застосовує інтегровану систему обліку. Відобразити усі наведені операції на рахунках.

Баланс підприємства станом на 1 квітня 20ХХ року

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив | | Пасив | |
| Стаття | Сума, тис. грн | Стаття | Сума, тис. грн |
| Грошові кошти | 50000 | Вкладений акціонерний капітал (прості акції) | 250000 |
| Запаси | 70000 | Зобов’язання за випущеними облігаціями | 50000 |
| Основні засоби | 180000 |
| Баланс | 300000 | Баланс | 300000 |

Розшифровка залишків запасів:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Стаття запасів | Сума, тис. грн. | |
| на 01.04.ХХр. | на 01.05.ХХр. |
| 1. Сировина | 52000 | 25000 |
| 2. Незавершене виробництво | 8000 | 6300 |
| 3. Готова продукція | 10000 | 20000 |
| Усього | 70000 | 51300 |

Впродовж місяця були здійснені наступні господарські операції:

|  |  |
| --- | --- |
| Зміст господарської операції | Сума,  тис. грн |
| 1 | 2 |
| 1. Придбана сировина в кредит | 18000 |
| 2. Витрачена сировина | 45000 |
| 3. Нарахована заробітна плата: |  |
| - робітникам | 15000 |
| - іншому виробничому персоналу | 5000 |
| - керівництву компанії | 6000 |
| Всього | 26000 |
| 4. Нараховано амортизацію : |  |
| - обладнання та будівель виробничого призначення | 3000 |
| - обладнання та будівлі офісу | 1000 |
| Всього | 4000 |
| 5. Здійснені витрати: |  |
| - ремонт верстатів | 300 |
| - відсотки за облігаціями | 100 |
| - реклама | 500 |
| - транспортування готової продукції | 700 |
| Всього | 1600 |
| 6. Списані виробничі непрямі витрати | 8300 |
| 7. Передана готова продукція на склад | 70000 |
| 8. Реалізована продукція покупцям | 90000 |
| 9. Відображена собівартість реалізованої продукції | 60000 |
| 10. Списані на фінансові результати отримані доходи | 90000 |
| 11. Списана на фінансові результати собівартість реалізованої продукції | 60000 |
| 12. Списані на фінансові результати витрати періоду | 8200 |
| 13. Відображено прибуток | 21700 |

**Тема 2: Склад витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг**

**План:**

2.1.Сутність, об’єкти та одиниці калькулювання собівартості продукції.

2.2.Облік витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

2.3.Особливості обліку і розподілу загально виробничих витрат та втрат від браку.

2.4.Облік і розподіл витрат допоміжних (підсобних) виробництв.

2.5. Завдання для перевірки знань.

**2.1. Сутність, об’єкти та одиниці калькулювання собівартості продукції**

*Облік витрат*— це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного терміну, пов'язаних з процесами постачання ресурсів, виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт та наданням послуг на основі їх документування, вимі­рювання, оцінювання, систематизації та групування витрат за певною системою ознак.

*Метою організації обліку витрат* є об'єктивне і своєчасне визначення їхньої величини. Інформація про витрати необхід­на для визначення ціни на виріб (роботу чи послугу), для того, щоб проаналізувати, який виробничий процес є найекономнішим, який підрозділ використовує ресурси найефективніше, та для прийняття багатьох управлінських і фінансових рішень.

*Об'єктом обліку витрат*, згідно з П(С)БО 16 "Витрати", є про­дукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконан­ням) витрат. Об'єктами обліку витрат можуть бути окремі їх види, які групують за різними ознаками (витрати матеріалів, витрати па оплату праці, накладні витрати, змінні витрати тощо).

Облік витрат на виготовлення продукції здійснюють за та­кими основними етапами:

- первинне відображення витрачених у процесі виробниц­тва ресурсів;

- групування витрат за їхніми видами, місцями виникнення, структурними підрозділами, видами продукції, видами діяльності, центрами відповідальності тощо;

- групування витрат за часом їх виникнення і включення до собівартості продукції (минулі витрати, витрати майбутніх періодів тощо);

- розподіл витрат допоміжних виробництв і господарств між продукцією, що виробляється ними, та незавершеним виробництвом, а також перерозподіл цих витрат за виробничими підрозділами - споживачами продукції (робіт і послуг) допоміжних виробництв і господарств;

- розподіл загальних (непрямих) витрат між об'єктами обліку;

- розподіл витрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією та визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) тощо.

Процес визначення собівартості одиниці продукції в загальній сумі та в розрізі окремих статей називають *калькулюванням.* Калькулювання здійснюють за системою науково обґрунтованих прийомів. У процесі калькулювання складають *калькуляції.*

Основним призначенням калькуляції є отримання інформації про собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) для організації і управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат. Об'єктами калькулювання є різні носії витрат: процеси, замовлення, вироби, види діяльності тощо.

**2.2. Облік витрат за економічними елементами та статтями калькуляції**

Підприємства, незалежно від форм власності та видів еко­номічної діяльності, здійснюють облік витрат за економічни­ми елементами.

*Елемент витрат* — це сукупність економічно однорідних витрат. Групування витрат за економічними елементами дає можливість визначити суму економічно однорідних витрат операційної діяльності підприємства загалом. У П(С)БО 16 "Витрати" передбачено єдине для всіх підприємств групуван­ня витрат за *економічними елементами*:

* матеріальні витрати;
* витрати на оплату праці;
* відрахування на соціальні заходи;
* амортизація;
* інші операційні витрати.

Дані про суму операційних витрат підприємства за економіч­ними елементами щоквартально відбивають у формі фінансо­вої звітності ф. 2 "Звіт про фінансові результати" (Звіт про сукупний дохід).

До складу елемента *"Матеріальні витрати"* включають витрати на: сировину і матеріали, використані на виробництво про­дукції чи для господарських потреб; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, ви­користані в операційній діяльності підприємства; паливо й електроенергію, використані на технологічні та інші операційні цілі; тару, тарні та пакувальні матеріали, використані в операційній діяльності; будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні в операційній діяльності підприємства; запасні частини для ремонту основних засобів, інших не­ оборотних матеріальних активів та МШП; інші матеріальні витрати (обробка і випробування си­ровини), транспортні послуги, що є складовою технологіч­ного процесу; витрати на МШП (інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг, спецвзуття, мило, миючі засоби, молоко, лікувально-профілактичне харчування тощо).

Придбані матеріальні цінності зараховують на баланс під­приємства за їх первісною вартістю. *Первісна вартість* ма­теріальних цінностей, придбаних за плату, складається з та­ких фактичних витрат: сум, сплачених безпосередньо постачальникам за вира­хуванням непрямих податків; сум ввізного мита і митних зборів; транспортно-заготівельних витрат (витрат на завантажувально - розвантажувальні роботи, страхування, транспортування і охорону матеріальних цінностей, витрат на відрядження працівників для заготівлі матеріальних цінностей та утримання заготівельних контор); інших витрат, безпосередньо пов'я-заних з придбанням і використанням матеріальних цінностей (витрати на обробку і випробування сировини, втрати і нестачі мате­ріальних цінностей у межах норм природного убутку).

При відпуску матеріальних цінностей на виробництво оцінка їх згідно з П(С)БО 9 «Запаси», може здійснюватися за одним із таких методів:

* ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей;
* середньозваженої собівартості;
* собівартості перших за часом надходження матеріальних і  
  цінностей (ФІФО);
* нормативних витрат.

Метод оцінки матеріальних цінностей при їх відпуску на ви­робництво підприємство вибирає самостійно. Для матеріальних цінностей однакового призначення та з однаковими умовами ви­користання застосовується тільки один із наведених методів. Витрати на матеріальні цінності, що їх включають до собівар­тості продукції, зменшують на вартість зворотних відходів.

*Зворотні відходи* — це залишки сировини, матеріалів, на­півфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підви­щеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

На підприємстві для кожного цеху, виходячи з умов вироб­ництва, застосовують конкретний метод обліку використаних для виробництва матеріалів. При цьому фактичні витрати по­винні бути підтверджені спеціальними розрахунками і звіта­ми, в яких ці витрати порівнюють із витратами за нормами і розшифровуються відхилення від норм із зазначенням їх при­чин і винуватців. Відхилення від норм (понаднормативні ви­трати) списують не на виробничу собівартість виробленої про­дукції (робіт, послуг), а на собівартість реалізованої продукції.

Для контролю за використанням сировини, матеріалів, ку­півельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів і палива на виробництві та виявлення відхилень від норм застосовують­ся такі основні методи:

* документування відхилення від норм;
* облік розкрою за партіями матеріалів;
* інвентарний метод.

*Метод документування відхилень від норм*застосовують для виявлення відхилень, що виникли через заміну одного виду матеріальних цінностей іншим, а також унаслідок наднорма­тивного відпускання матеріалів. Суть цього методу полягає в то­му, що заміну, а також наднормативне відпускання матеріаль­них цінностей оформляють спеціальними (сигнальними) доку­ментами. Відпускання матеріальних цінностей за сигнальними документами проводиться тільки з дозволу керівника підпри­ємства, головного інженера або уповноважених на те праців­ників підприємства.

*Метод обліку розкрою за партіями матеріалів*передба­чає виявлення відхилень від норм за кожною партією матері­алу, який розкроюють, і застосовується у разі розкрою високо­якісних листових сталей, кольорових металів, шкіряних, текстильних та інших коштовних і дефіцитних матеріалів. З метою підвищення коефіцієнта використання матеріалів і посилення і контролю за їх витратами на виробництво доцільно організо­вувати централізований розкрій матеріалів у заготівельних цехах підприємства.

Метод розкрою за партіями дає можливість: щодня визна­чати фактичні витрати матеріалів і відхилення від норм, їх причини та винуватців; виявляти недоліки в технології роз­крою і нормуванні витрат матеріалів; списувати витрачені ма­теріали і відхилення від норм за прямим призначенням; знач­но поліпшувати якість обліку, забезпечувати достовірність да­них і вдосконалювати внутрішньогосподарський розрахунок. У разі неможливості або недоцільності застосування методу обліку розкрою за партіями застосовують *інвентарний метод обліку відхилень від норм.*Тут відхилення виявляють для кож­ного виду матеріалів у розрізі окремих виконавців, бригад, дільниць або цеху в цілому за зміну, п'ятиденку, декаду, або місяць, за допомогою інвентаризації шляхом зіставлення фак­тичних витрат сировини, матеріалів, купівельних комплекту­ючих виробів з нормативними на фактичний випуск продукції.

До складу елемента *"Витрати на оплату праці"* належать витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат працівникам підприємства.

До витрат на виплату основної заробітної плати належать: заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпра­цьований час) відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обо­в'язків), її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окла­дів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців, незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві; вартість продукції, що видається в порядку натуральної оплати працівникам згідно з чинним законодавством.

До витрат на виплату додаткової заробітної плати належать: надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством (за високу кваліфікаційну майстерність, за керівництво бригадою; за виконання особливо важливих завдань, за сумі­щення професій (посад), за роботу у важких, шкідливих умовах, за роботу в багатозмінному та неперервному ре­жимах виробництва, включаючи доплату за роботу у вихідні, що є робочими днями за графіком, у нічний час, за керівництво виробничою практикою студентів та учнів); премії та заохочення робітникам, керівникам, фахівцям та іншим службовцям (за виконання і перевиконання виробничих завдань, за підвищення продуктивності праці, економію сировини, матеріалів, за зменшення простоїв, винагорода за вислугу років, стаж роботи, матеріальна допомога, одноразове заохочення); гарантійні та компенсаційні виплати (оплата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної платні, оплата за час вимушеного прогулу тощо); оплата відпусток (щорічних основних і додаткових, навчальних відпусток); оплата іншого невідпрацьованого часу (оплата пільгового часу підліткам, оплата за час виконання державних і громадських обов'язків, оплата донорам, суми заробітної платні робітників, керівників і фахівців за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації і підготовки кадрів); інші витрати на оплату праці.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат нале­жать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенса­ційні та інші грошові й матеріальні виплати, які передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад уста­новлені зазначеними актами норми. Зазначені виплати відно­сять до наднормативних виробничих витрат.

До складу елемента *"Відрахування на соціальні заходи"* включають: нарахування єдиного соціального внеску.

До елемента *"Амортизація"* включають суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

До елемента *"Інші операційні витрати"* належать: витрати на службові відрядження управлінського персо­налу; витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства; витрати, пов'язані з участю у семінарах; витрати на проведення аудиту; витрати на транспортне обслуговування; оплата за використання та обслуговування технічних за­собів управління; витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, на ведення господарської діяльності; витрати на охорону праці; витрати на перевезення працівників до місця роботи і на­зад; витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом; витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ; витрати зі страхування ризиків; витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговуван­ня або гарантійні заміни та витрати на утримання гарантійних майстерень; витрати на проведення рекламних заходів; витрати на організацію прийомів, презентацій та свят; витрати на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт, пакувальних матеріалів; витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій; витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів; витрати, пов'язані з професійною підготовкою або пере­підготовкою фізичних осіб підприємства; податки, збори та інші обов'язкові платежі.

*Класифікація витрат за калькуляційними статтями* розкри­ває цільове призначення витрат за місцем їх виникнення та призначенням. У П(С)БО 16 "Витрати" передбачено виділення таких статей витрат:

* витрати, які включають у виробничу собівартість, — прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати.
* витрати, які не включають до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). До них належать операційні витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) та інші витрати (втрати від участі в ка­піталі, фінансові витрати, інші витрати, надзвичайні витрати).

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування со­бівартості продукції у промисловості, затверджених Наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007р. №373, витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) рекомендується групувати за такими *статтями калькуляції:*

* сировина та матеріали;
* купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
* паливо та енергія на технологічні цілі;
* зворотні відходи (вираховуються);
* основна заробітна плата;
* додаткова заробітна плата;
* відрахування на соціальне страхування;
* витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
* загальновиробничі витрати;
* втрати від браку;
* інші виробничі витрати;
* супутня продукція (вираховується).

До вищенаведеної типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливо­стей техніки, технології та організації виробництва, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або, навпаки, виділяти з однієї типової статті кілька статей кальку­ляції.

**2.3. Особливості обліку і розподілу загальновиробничих витрат**

**та втрат від браку**

На підприємствах здійснюють систематичний попередній і поточний контроль за дотриманням цехами, відділами і служ­бами кошторисів витрат на утримання та експлуатацію устаткування і загальновиробничих витрат. Цей контроль здійсню­ють, насамперед, з метою дотримання затверджених норм ви­трат, лімітів споживання і вартості різного роду робіт та послуг, заробітної платні обслуговуючого персоналу тощо. Для кон­тролю за витратами на утримання і експлуатацію устаткування доцільно розробити нормативи витрат на обслуговування та експлуатацію найважливіших груп устаткування і враховува­ти їх фактичну величину, аби виявляти відхилення від установлених нормативів.

Загальновиробничі витрати поділяють на *постійні* та *змінні. Д*о *змінних* загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, діль­ниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, машино-годин, заробітної плати, об­сягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Змінні загальновиробничі витра­ти прямо і повністю відносять на виробничу собівартість ви­робленої продукції (на рахунок виробництва).

До *постійних* загальновиробничих витрат належать витра­ти на обслуговування та управління виробництвом, що зали­шаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляють па кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (го­дин праці, машино-годин, заробітної платні, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу со­бівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення, тобто ця частина витрат відразу списується на рахунок собівартості реалізації. Розподілену частину постійних загальновиробничих витрат відносять на виробничу собівартість продукції. Перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат встановлює підприємство.

Розподіл загальновиробничих витрат здійснюють таким чином:

* виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або декілька років визначають нормальний та фактичний рівень виробничої потужності і суму змінних та постійних загальновиробничих витрат. При цьому необхідно врахувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва та інші умови діяльності підприємства. Змінні та постійні загальновиробничі витрати визначають за фактичними обліковими даними минулих періодів. Якщо підприємство не веде окремого обліку постійних та змінних витрат або за обліковими даними неможливо визначити фактичну суму таких витрат, то для визначення змінних витрат може бути обчислена питома вага цих витрат на одиницю продукції. Загальна сума змінних витрат може бути визначена як добуток обсягу виробництва на суму змінних витрат, розрахованих на одиницю продукції;
* розраховують коефіцієнти (нормативи) розподілу постійних та змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (на 1 машино-годину, один виріб тощо) шляхом ділення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат за нормального рівня потужності на кількість відпрацьованих машино-годин, кількість одиниць продукції чи інших величин залежно від обраної бази розподілу;
* розрахований коефіцієнт (норматив) на постійні загальновиробничі витрати перемножують на фактичну величину обраної бази розподілу за звітний період, отримана сума вважається розрахованою нормою постійних фактичних витрат звітного періоду;
* розраховану норму постійних фактичних витрат звітного  
  періоду порівнюють із сумою постійних фактичних витрат звітного періоду (яка, натомість, визначається як різ­ ниця між загальною сумою фактичних загальновиробничих витрат на звітний період та сумою змінних фактичних витрат цього ж періоду, обчисленою прямим шляхом на підставі первинних документів).

Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважають розподіленими витратами і включають до виробничої собівартості, а надлишок — нерозподіленими постійними витратами.

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

Суми змінних та розподілених постійних загальновиробни­чих витрат включають до виробничої собівартості і розподіля­ють між окремими видами продукції пропорційно до обраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

Загальна величина загальновиробничих витрат, а також витрат на утримання та експлуатацію устаткування підприєм­ства загалом є сумою відповідних витрат цехів основного ви­ибництва. Ці ж витрати допоміжних цехів включають до со­бівартості валової і товарної продукції підприємства через со­бівартість робіт і послуг, що виконують допоміжні цехи для основного виробництва.

Загальновиробничі витрати кожного цеху включають до собівартості продукції, що виготовляється тільки цим цехом (в тому числі до собівартості робіт, послуг, які виконуються для інших цехів).

*Браком у виробництві* вважається продукція, напівфабри­кати, деталі, вузли й роботи, які за своєю якістю не відповіда­ють встановленим стандартам або технічним умовам, не мо­жуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

За місцем виявлення брак поділяють на:

* *внутрішній* — брак продукції, виявлений на виробництві до її відправлення споживачеві;
* *зовнішній* — брак, виявлений споживачем у процесі скла­дання, монтажу або під час експлуатації виробу і пред'явлений на відшкодування збитків.

І внутрішній, і зовнішній брак, залежно від характеру дефектів, виявлених під час технічного приймання, може бути як *поправним,* так і *непоправним (остаточним).*

*Поправним* браком вважають вироби, напівфабрикати, де­талі, вузли та роботи, які після усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення | яких технічно можливе й економічно доцільне.

*Непоправним* браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, що не можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможли­ве й економічно недоцільне.

Собівартість внутрішнього поправного браку включає:

* витрати на сировину, матеріали і напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів продукції;
* витрати на заробітну платню робітників, нараховану за операції з виправ-лення браку;
* відрахування на соціальне страхування;
* частину загальновиробничих витрат.

На виявлений на виробництві остаточний брак, або брак, що виправляється, відділ технічного контролю складає акт (повідомлення про брак). На основі актів про брак (або первинних документів з об­ліку виробітку) складають звіт про собівартість браку у звітно­му місяці, в якому визначають суму втрат від забракованої продукції із зазначенням видів продукції і винуватців браку.

Вартість зовнішнього браку складається з:

* вартості продукції (виробів), остаточно забракованої споживачами;
* відшкодування покупцеві витрат, пов’язаних із придбанням цієї продукції;
* витрат на демонтаж забракованих виробів;
* транспортних витрат, зумовлених заміною забракованої продукції;
* витрат на виправлення забракованої продукції у споживача, якщо вона належить до поправного браку.

Втрати від внутрішнього браку відображають у витратах того ж місяця, у якому був виявлений брак, а втрати від зовнішнього (браку — у тому місяці, в якому були пред'явлені претензії від споживачів).

Втрати від браку включають до собівартості того виду продукції, за яким виявлено брак.

В індивідуальному та дрібносерійному виробництвах втрати від браку можуть бути віднесені до вартості незавершеного виробництва за умови, що вони належать до конкретного за­мовлення, виконання якого ще не завершене.

Якщо на підприємстві втрати від браку не виділяють в окре­му статтю калькуляції, їх ураховують у складі загальновиробничих витрат.

**2.4. Облік і розподіл витрат допоміжних (підсобних) виробництв.**

Допоміжні виробництва – це сукупність цехів та інших підрозділів підприємства, зайнятих обслуговуванням основного виробництва, виконання робіт для нього і наданням йому послуг. Підрозділи допоміжного виробництва за характером виконуваних робіт і послуг поділяють на дві групи:

* цехи механічні, ремонтні, інструментальні та інші;
* електростанції, котельні, транспортні та інші, що обслуговують кілька цехів підприємства і постачають їм свою продукції, за своїми технологічними процесами належать до нескладних виробництв, що випускають однорідну продукцію.

Собівартість продукції і послуг допоміжного виробництва планують і враховують за скороченою номенклатурою статей калькуляції:

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

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

Продукцію і послуги внутрішньогосподарського характеру, що виготовляють цехи допоміжного виробництва для основних та допоміжних цехів, а також загальнозаводських служб, відносять на собівартість продукції цехів і служб, що є їх споживачами: у плані – за плановою, у поточному обліку – за фактичною виробничою собівартістю.

Часто допоміжні цехи виробляють продукцію, виконують роботи та надають послуги не тільки для основного виробництва, але й іншим допоміжним виробництвам і господарствам. За таких умов для визначення загальних витрат на виготовлення на підприємстві одиниці продукції необхідно спочатку розподілити накладні витрати обслуговуючих виробництв і господарств між підрозділами основного виробництва.

Розподіл накладних витрат між підрозділами можна здійснювати за різними базами для кожної статті або групи статей витрат. Приклади бази розподілу накладних витрат обслуговуючих виробництв і господарств:

*Таблиця 2.1.*

**Можливі бази розподілу накладних витрат обслуговуючих виробництв і господарств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Групи витрат | Види витрат | База розподілу витрат |
| Пов’язані з працею | Управління персоналом | Прямі витрати на оплату праці |
| Пов’язані з роботою обладнання | Амортизація обладнання  Страхування обладнання  Утримання обладнання | Балансова вартість обладнання  Кількість одиниць обладнання  Машино - години |
| Пов’язані з експлуатацією будівель та споруд | Оренда будинку  Страхування будинку  Опалення та освітлення | Плаща будівель  Об’єм будівель |
| Пов’язані з послугами | Зберігання матеріалів | Кількість або вартість матеріалів |
| Бухгалтерський облік | Кількість опрацьованих документів |
| Харчування працівників | Кількість працівників, що харчуються (кількість порцій) |

Для розподілу накладних витрат обслуговуючих виробництв і господарств фахівцям рекомендується використовувати такі методи:

* метод прямого розподілу;
* метод послідовного розподілу;
* метод взаємних послуг;
* метод одночасного розподілу.

При *методі прямого розподілу* витрати обслуговуючих підрозділів списують безпосередньо на витрати виробничих підрозділів. Взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги.

При *методі послідовного розподілу* витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно на витрати виробничих підрозділів. Обслуговуючий підрозділ, витрати якого розподіляють першими, не повинен включати витрати іншого обслуговуючого підрозділу (тобто, перший підрозділ повинен щонайменше обслуговуватися іншими підрозділами). Перевага надається підрозділам із найбільшими витратами.

При застосуванні *методу взаємних послуг* накладні витрати обслуговуючих підрозділів розподіляють у два етапи. Спочатку здійснюють розподіл накладних витрат між обслуговуючими підрозділами шляхом додавання до витрат кожного підрозділу, що отримав послугу, частини накладних витрат інших обслуговуючих підрозділів, які надавали послуги цьому підрозділу, пропорційно до частки наданих ними цьому підрозділу послуг з одночасним відніманням цієї суми з накладних витрат того обслуговуючого підрозділу, що надає ці послуги. Після цього отриману суму накладних витрат кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

*Метод одночасного розподілу* дещо схожий на метод взаємних послуг за винятком того, що спочатку для розподілу накладних витрат між обслуговуючими підрозділами розв’язують систему рівнянь, складену на основі даних про розподіл послуг обслуговуючих підрозділів.

При застосуванні різних методів розподілу накладних витрат значення розподілених витрат основних (виробничих) підрозділів змінюється, що, відповідно, впливає на значення фінансових результатів їх діяльності. Тому вибір бази та методу розподілу накладних витрат обслуговуючих виробництв і господарств, особливо на підприємствах із складною організацією і виробничою структурою, має важливе значення для забезпечення ефективності фінансового планування і аналізу.

**2.5. Завдання для перевірки знань.**

**Теми рефератів**

1. Нормативне регулювання формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах
2. Групування витрат на виробництво продукції за економічними елементами
3. Групування витрат на виробництво продукції за статтями калькуляції
4. Порядок списання зайво розподілених і недорозподілених непрямих витрат
5. Методи розподілу витрат обслуговуючих підрозділів
6. Сучасні підходи до розподілу непрямих витрат ( АВС - технологія)

## Тести

*1.Собівартість продукції (товарів) — це:*

а) витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації;

б) сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які, в свою чергу, купуються (виготовляються) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності;

в) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди у майбутніх періодах

*2.Елемент витрат — це:*

а) певний вид витрат, що характеризує їхнє цільове призначення;

б) сукупність економічно однорідних витрат;

в) сукупність витрат, згрупованих відповідно до внутрішніх нормативних документів підприємства.

*3.Стаття калькуляції — це:*

а) певний вид витрат, що характеризує їхнє цільове призначення;

б) сукупність економічно однорідних витрат;

в) сукупність витрат, згрупованих відповідно до вимог П(С)БО.

*4.Прямі витрати — це:*

а) сукупність витрат на виробництво продукції;

б) витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом;

в) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесів поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

*5.Непрямі витрати — це:*

а) витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу;

б) витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені;

в) витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

*6.Основні витрати — це:*

а) сукупність прямих витрат на виробництво про­дукції;

б) витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом;

в) витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу.

*7. Виробничі накладні витрати — це:*

а) витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом;

б) витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації;

в) витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу.

*8.До виробничої собівартості продукції включають:*

а) витрати на збут;

б) прямі витрати на оплату праці робітників;

в) інші операційні витрати.

*9.Незавершене виробництво — це:*

а) вимір витрат на продукцію, оброблену за звітний період;

б) незакінчена продукція на різних стадіях технологічного процесу та запаси напівфабрикатів власного виробництва, на які списують витрати;

в) собівартість напівфабрикатів власного виробництва

*10. Загальновиробничі витрати підприємства дорівнюють 600000 грн при обсязі виробництва трьох виробів:*

виріб “А” – 200 одиниць;

виріб “Б” – 300 одиниць;

виріб “В” – 500 одиниць.

Кожна одиниця потребує обробки відповідно 7, 12 та 20 машино – годин. Прямі витрати праці на одиницю дорівнюють відповідно 75 грн, 50 грн та 40 грн. У разі використання машино – годин як бази розподілу загальновиробничі витрати на одиницю виробу “Б” дорівнюють:

а) 280 грн;

б) 480 грн;

в) 680 грн.

*11. Є наступні дані про діяльність підприємства у грудні :*

|  |  |
| --- | --- |
| Показники | Значення |
| Бюджетні витрати праці, годин | 17000 |
| Бюджетні загальновиробничі витрати, грн | 297500 |
| Фактичні витрати праці, годин | 15856 |
| Фактичні загальновиробничі витрати, грн | 292400 |

Підприємство використовує бюджетну ставку розподілу загальновиробничих витрат на основі годин праці. Зайворозподілені або недорозподілені загальновиробничі витрати у грудні дорівнюють:

а) 5100 грн зайворозподілені;

б) 14920 грн недорозподілені;

в) 5100 грн недорозподілені.

**Практичні завдання**

*Завдання №1*

ТОВ «Мрія» виготовляє три види виробів. Впродовж місяця були здійснені наступні витрати:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Витрати | Сума, грн | | |
| Виріб “А” | Виріб “Б” | Виріб “В” |
| 1. Прямі матеріальні витрати | 1200 | 1300 | 1800 |
| 2. Прямі витрати на оплату праці | 1800 | 700 | 1200 |
| 3. Сума амортизаційних нарахувань | 500 | 800 | 600 |
| 4. Інші прямі витрати | 200 | 100 | 300 |
| 5. Загальновиробничі витрати | 9250 | | |
| 6. Кількість виробів | 100 | 100 | 100 |

Визначити собівартість одиниці продукції “Б”, якщо базою розподілу загальновиробничих витрат будуть:

1. прямі матеріальні витрати;
2. прямі витрати на оплату праці;

3) загальні прямі витрати на виготовлення продукції.

*Завдання №2*

У відповідності до плану за звітний період передбачений обсяг виробництва (нормальна виробнича потужність) дорівнює 36 000 виробів, у т.ч. на квітень, травень, червень 20ХХ р. по 3000 одиниць щомісяця. Загальновиробничі витрати у відповідності з річним кошторисом складають 216 000 грн з рівномірним розподілом впродовж року по 18 000 грн, з них змінні витрати – 12 000 грн, постійні – 6 000 грн. Розподілити загальновиробничі витрати, якщо відомі наступні дані:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Місяць | Факт. обсяг виробництва,  од. продукції | Фактична сума ЗВВ, грн | | |
| Змінні ЗВВ | Постійні ЗВВ | Всього ЗВВ |
| Квітень | 2 550 | 11 000 | 8 800 | 19 800 |
| Травень | 3 100 | 13 700 | 6 800 | 20 500 |
| Червень | 3 050 | 13 100 | 5 690 | 18 790 |
| Всього | 8 700 | 37 800 | 21 290 | 59 090 |

*Завдання № 3*

ПАТ «Омега» має два основних цехи (механічний та складальний) і три обслуговуючих підрозділи (енергетичний цех, ремонтний цех, транспортний цех). Розподілити послуги обслуговуючих підрозділів на основі: кількості відпущеної енергії – для послуг енергетичного цеху; кількості годин ремонту – для послуг ремонтного цеху; кілометри пробігу транспорту – для транспортного цеху, використовуючи наступні методи:

1) метод прямого розподілу;

2) метод послідовного розподілу;

3) метод розподілу взаємних послуг;

4) метод одночасного розподілу.

Відомі наступні дані про непрямі витрати за підрозділами й додаткова інформація про них:

Вихідні дані для розподілу витрат обслуговуючих підрозділів:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | Меха-нічний цех | Складаль- ний цех | Енерге-тичний цех | Ремонт-ний цех | Транспортний цех | Всього |
| Витрати підрозділів у звітному періоді, грн | 850 000 | 950 000 | 240 000 | 210 000 | 50 000 | 2300000 |
| Відпущено кіловат енергії | 384 000 | 288 000 | - | 192 000 | 96 000 | 960 000 |
| Кількість годин ремонту | 6650 | 2850 | - | - | - | 9500 |
| Кілометри пробігу транспорту | 4000 | 3000 | 2000 | 1000 | - | 10000 |

*Завдання № 4*

Підприємство «Спектр» випускає два види продукції. Непрямі витрати за звітний період складають 5800 грн. На підприємстві використовується традиційна система калькулювання, згідно з якою всі непрямі витрати відносять до однієї групи витрат, що розподіляються за видами продукції пропорційну до витратної бази розподілу – прямих виробничих витрат. На підставі Звіту про фінансові результати було вирішено припинити випуск пральних машин, які є менш рентабельними.

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Основний показник | Холодиль-ники | Пральні машини |
| 1 | Ціна реалізації одиниці продукції, грн | 10000 | 6000 |
| 2 | Прямі виробничі витрати на одиницю продукції, грн | 4000 | 2600 |
| 3 | Непрямі витрати на одиницю продукції, грн | 3520 | 2280 |
| 4 | Собівартість реалізації одиниці продукції, грн | 7520 | 4880 |
| 5 | Прибуток на одиницю продукції, грн | 2480 | 1120 |
| 6 | Рентабельність продажу, % | 24,8 | 18,7 |

Проте для перевірки правильності висновку було отримано додаткову інформацію:

ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ СТАТЕЙ ВИТРАТ

|  |  |
| --- | --- |
| Стаття витрат | Сума, грн. |
| 1. Загальновиробничі витрати:  - витрати на обслуговування  - витрати на організацію та управління виробництвом | 2800  1200  1600 |
| 2. Адміністративні витрати | 1200 |
| 3. Витрати на збут | 1800 |

Додаткова інформація містить кількість переналагоджень обладнання та укладених угод за видами продукції:

ДОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЗА ВИДАМИ ПРОДУКЦІЇ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид продукції | Кількість переналагоджень обладнання, одиниць | Кількість укладених угод, одиниць |
| А | 20 | 50 |
| В | 2 | 10 |

Перевірити, чи вірно було прийняте рішення, якщо базами розподілу непрямих витрат будуть:

ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ЗА БАЗАМИ РОЗПОДІЛУ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Вид витрат | Фактор витрат |
| 1 | Витрати на обслуговування обладнання | Кількість переналагоджень |
| 2 | Витрати на обслуговування та управління виробництвом | Прямі витрати |
| 3 | Адміністративні витрати | Прямі витрати |
| 4 | Витрати на збут | Кількість укладених угод |

**Тема 3: Класифікація і поведінка витрат підприємства**

**План:**

3.1.Сутність витрат і необхідність їх класифікації.

3.2.Напрями класифікації витрат в управлінському обліку та їх характеристика.

3.3. Моделі поведінки витрат.

3.4. Методи обчислення функції витрат.

3.5. Завдання для перевірки знань.

**3.1.Сутність витрат і необхідність їх класифікації**

Одним з важливих питань організації, планування, обліку та калькулювання собівартості продукції є класифікація витрат за різними ознаками, що забезпечує глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу посилити контроль за ними і використовувати однотипні економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної діяльності.

Під витратами виробництва розуміють витрачання у виробничому процесі предметів праці, засобів виробництва і власне праці для виготовлення продукції.

На сьогоднішній день основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат, а також вимоги до розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затвердженим МФУ від 31.12.99р. №318, а також Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007р. №373

Саме визначення витрат надається у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, так витрати - це зменшення економічних вигід на протязі звітнього періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за виключенням зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам або вилученням капіталу власником. Наприклад, до витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносяться: нарахування зносу; списання матеріалів; нестачі товарів; благодійні внески та інше. В свою чергу, витратами, які збільшують зобов'язання, є: заробітна плата; податки та збори; відрахування на страхування; транспортні витрати; оренда, комунальні послуги та інші.

Економічне розуміння витрат базується на проблемі обмеженості ресурсів і можливості їхнього альтернативного використання. Застосування ресурсів у одному виробничому процесі виключає можливість їхнього використання за іншим призначенням.

Витрати виробництва знаходять своє вираження в показниках собівартості продукції , що в грошовому виразі характеризує всі матеріальні витрати і витрати на оплату праці, необхідні для виробництва і реалізації продукції.

Проте до складу витрат підприємства входять не тільки ті, що пов’язані з придбанням ресурсів, крім них підприємство несе витрати на збут та просування продукції на ринок. Сюди відносяться витрати, пов’язані з транспортуванням виробів споживачу, на проведення маркетингових досліджень та організацію реклами тощо. Виражені в грошовій формі вони являють собою витрати на реалізацію продукції.

Крім того, підприємство сплачує податки, збори, робить відрахування в різноманітні цільові і позабюджетні фонди, що також відносяться на собівартість продукції. Сума витрат виробництва і реалізації, податків, зборів і обов'язкових відрахувань становить повну собівартість продукції.

В сучасних умовах господарювання виділяють три напрямки фінансового обліку витрат:

- за елементами;

- за місцями виникнення й центрами відповідальності (суб’єктами);

- за об’єктами калькуляції.

Облік витрат за елементами здійснюють з метою обчислення всієї суми витрат підприємства. Елементи витрат — це однорідні за складом витрати: матеріальні, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, витрати на матеріали і паливо та інші грошові витрати. Структура собівартості за елементами витрат характеризує загальний економічний стан підприємства, показує джерела перевитрат або економії, виявляє загальні потреби підприємства у матеріальних, трудових, фінансових ресурсах для їх подальшого збалансування з усіма розділами виробничої програми. Групування витрат за елементами витрат і співвідношення між окремими елементами визначає належність підприємства до конкретної галузі (енергоємна, трудомістка, фондомістка), загальну тенденцію формування витрат, а також шляхи їх скорочення.

Облік витрат за центрами їх виникнення й центрами відповідальності відображає витрати за окремими ділянками підприємства та особами, що за них відповідають. За центрами відповідальності здійснюють аналітичне порівняння відображених в обліку витрат з доходами відповідних дільниць.

Облік витрат за об’єктами калькуляції здійснюють, щоб обчислити собівартість продукції, а за наявності відомостей про ціну продажу – дохід від реалізації одиниці готової продукції. Названі три напрямки обліку витрат тісно пов’язані між собою, вони доповнюють один одного, утворюючи єдине ціле.

Фінансовий облік завершується обчисленням фактичної собівартості готової продукції за видами, тобто за об’єктами калькуляції. Побудова фінансового обліку є передумовою та першим чинником побудови внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Традиційно до завдань управлінського обліку відносять:

- своєчасне подання інформації про витрати та доходи за центрами витрат і центрами відповідальності;

- контроль господарської діяльності структурних підрозділів;

- калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);

- визначення ціни;

- прийняття управлінських рішень.

**3.2. Напрями класифікації** **витрат в управлінському обліку, їх характеристика.**

Класифікація витрат – це поділ витрат на економічно однорідні групи з метою планування, обліку й аналізу. Можна визначити наступні напрями класифікації витрат в основу якої покладено принцип: різні витрати для різних цілей:

*Таблиця 3.1*

**Класифікація витрат**

|  |  |
| --- | --- |
| Ознака класифікації витрат підприємства | Види витрат підприємства |
| 1 | 2 |
| Оцінка запасів та визначення фінансового результату | Вичерпані та невичерпані |
| Витрати на продукцію та витрати періоду |
| Прямі та непрямі |
| Основні та накладні |
| Прийняття рішень | Релевантні та нерелевантні |
| Постійні та змінні |
| Маржинальні та середні |
| Дійсні та альтернативні |
| Контроль виконання | Контрольовані та неконтрольовані |
| Планові та непланові |
| Продуктивні та непродуктивні |
| По відношенню до виробничого процесу | Основні |
| Накладні |
| За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва | Прямі |
| Непрямі |
| За єдністю складу | Одноелементні |
| Комплексні |
| По відношенню до обсягів виробництва | Постійні |
| Змінні |
| За доцільністю | Продуктивні |
| Не продуктивні |
| За календарним періодом | Поточні |
| Одноразові |

*Продовження табл. 3.1.*

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| За видами витрат | Витрати за економічними елементами |
| Витрати за статтями калькуляції |
| За включенням до собівартості | Витрати, що включаються в собівартість |
| Витрати діяльності |
| За видами діяльності | Витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності) |
| Витрати надзвичайної діяльності |

*Вичерпані витрати* – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

*Невичерпані витрати* – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах. Невичерпні витрати відображаються в активі балансу., а вичерпні – у звіті про фінансовий результат.

Вичерпні витрати на продукцію відображаються у звіті про прибуток як собівартість реалізованої продукції. Собівартість визначають з урахуванням зміни залишків запасів.

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

*Витрати на продукцію* – цевитрати, пов’язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. До них належать: матеріали, зарплата, амортизація верстатів,пов’язані з функцією виробництва продукції. У торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації.

Витрати періоду - це витрати, що не включають у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. До них відносять: витрати для здійснення всіх функцій – управління, маркетинг, дослідження, розробки. У звіті про прибуток витрати періоду звичайно включають до складу операційних витрат.

Важливою рисою витрат у виробництві і невиробничій сфері є характер їхнього зв’язку з певним об’єктом: продуктом, підрозділом, проектом. Залежно від характеру цього зв’язку витрати поділяють на прямі і непрямі.

*Прямі витрати* – це витрати,які можна віднести безпосередньо до певного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

*Непрямі витрати* – це витрати, які не можна віднести безпосередньо до певного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Економічно доцільним шляхом означає , що при розв’язанні питання щодо віднесення витрат до певного об’єкта слід керуватися принципам співвідношення витрат і вигід. Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об’єктом витрат. Одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об’єктів.

На підприємствах виробничої сфери витрати на продукцію називають виробничими витратами, а витрати періоду – невиробничими витратами.

*Основні витрати* – це вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової продукції і які можна віднести до певного виробу економічно доцільним шляхом.

Інколи певні види матеріалів, які є частиною виготовленої продукції, не включають до складу прямих витрат. Вони розглядаються як допоміжні.

*Прямі витрати на оплату праці*– це заробітна плата робітників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно доцільним шляхом.

*Інші прямі витрати* – це решта прямих витрат,крім устаткування, оплата послуг контрагентів,придбання спеціального інструменту ,виплати за отриману ліцензію на виробництво продукції. Приклад : амортизація,оренда.

*Виробничі накладні витрати* – це витрати, пов’язані з процесом виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом. В Україні їх називають загальновиробничими.

*Конверсійні витрати* – це витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

*Невиробничі витрати* охоплюють: витрати на управління, дослідження, розробки, збут продукції та інші функції бізнесу.

*Змінні витрати* – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Загальна сума змінних витрат є лінійною щодо обсягу діяльності, а величина змінних витрат на одиницю продукції є постійною для всіх рівнів діяльності.

*Постійні витрати* – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності або іншого фактора витрат. Загальна сума постійних витрат не змінюється при зміні обсягу діяльності, але сума постійних витрат на одиницю продукції відповідно зменшується при збільшенні обсягу діяльності та збільшується при його зменшенні.

*Напівзмінні витрати* – це витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності, або іншого фактора витрат.

*Змішані витрати* – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

*Напівпостійні витрати* – це витрати, які змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.

*Напівзмінні витрати* **–** це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.

*Змішані витрати* – це витрати , що містять елементи як змінних так і постійних витрат.

*Релевантні витрати* – це витрати що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень, а *не релевантні* – витрати, що не залежать від прийняття рішення.

Витрати, що становлять різницю між кількома рішеннями називають *диференціальними* витратами.

*Дійсні витрати* – витрати що потребують сплати грошей або витрачання інших активів.

*Альтернативні* витрати – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

*Маржинальні витрати* – витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

*Контрольовані витрати* – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив.

*Неконтрольовані* – це витрати які менеджер не може контролювати та на них впливати. Це залежить від сфери повноважень менеджера.

Одні і ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку начальника цього підприємства та неконтрольованими для начальника іншого підприємства.

**3.3. Поведінка витрат**

Під поведінкою витрат розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, що впливає на витрати, називають *фактором витрат*.

*Таблиця 3.2.*

**Класифікація факторів витрат**

|  |  |
| --- | --- |
| Функція бізнесу | Фактори витрат |
| Дослідження і розробки | Кількість проектів  Технічна складність проектів |
| Проектування продукції, послуг і процесів | Кількість продукції  Кількість складових частин продукції |
| Виробництво | Обсяг виробництва  Кількість переналагоджень обладнання  Основна заробітна плата |
| Маркетинг | Кількість рекламних оголошень  Кількість продавців  Виручка |
| Доставка | Кількість замовників  Вага вантажів  Кількість перевезень |
| Обслуговування клієнтів | Кількість замовлень  Час обслуговування |
| Управління | Кількість замовлень  Кількість персоналу |

Розуміння взаємозв’язку між витратами та певними факторами дозволяє передбачити майбутні релевантні витрати, необхідні для прийняття управлін- ських рішень. Для опису поведінки витрат традиційно використовують терміни: «змінні витрати» і «постійні витрати», а також «напівзмінні витрати» і «напівпостійні витрати». При цьому, як основний фактор витрат, звичайно розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

В основу розподілу витрат на постійні та змінні покладено поняття *релевантного діапазону* – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв’язок між величиною витрат та їх фактором.

Сумарні Сумарні

постійні змінні

витрати витрати

обсяг діяльності обсяг діяльності

релевантний діапазон релевантний діапазон

**Рис.3.1.Поведінка витрат у релевантному діапазоні**

Релевантним зазвичай являється нормальний очікуваний діапазон дія-льності підприємства. В рамках цього діапазону змінні витрати можна зобра -

зити прямою; за рамками діапазону змінні витрати не являються лінійною функцією обсягу виробництва. Постійні витрати будуть постійними лише в рамках релевантного діапазону.

Значна частина змінних витрат зумовлена технологією діяльності під-приємства. Такі витрати називають *технологічними змінними витратами* - змінними витратами, що виникають внаслідок безпосереднього зв’язку між споживанням ресурсів і випуском продукції.

Величина постійних витрат здебільшого зумовлена потужністю підприємства, тому ці витрати називають *обов’язковими постійними витратами*. Розмір цих витрат залежить від проектної величини потужності. Втім, коли потужність уже визначена, абсолютна величина обов’язкових витрат практично не змінюється залежно від ступеня використання потужності. Однак впродовж тривалих періодів, що охоплюють кілька років, значні зміни попиту можуть спричиняти зміну обов’язкових витрат.

**3.4. Методи обчислення функції витрат**

Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

*Оцінка витрат* – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного зв’язку між витратами та різними чинниками на підставі дослідження минулої діяльності.

*Функція витрат* – це математичний опис взаємозв’язку витрат та їх фактора. У спрощеному вигляді функція витрат може мати вигляд:

Y = a + bx,

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю діяльності;

x – значення фактора витрат.

На практиці витрати, як правило, залежать від декількох факторів витрат, здебільшого, обирають один чи два найвпливовіші фактори.

Функція витрат полегшує передбачення витрат, тобто прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів.

Побудова функції витрат ускладнюється наявністю змішаних витрат, тому для визначення функції витрат використовують різні методи:

* технологічний (інжиніринговий) аналіз;
* аналіз рахунків;
* метод вищої – нижчої точки (аналіз діапазону обсягів діяльності);
* метод візуального пристосування;
* регресійний аналіз (статистичний метод);
* спрощений статистичний метод.

*Технологічний аналіз* – це системний аналіз функцій діяльності задля визначення технологічного взаємозв’язку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Перевагою такого аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

*Метод аналізу рахунків (облікових даних)* – передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку.

Метод аналізу облікових даних досить широко використовується в практиці. Але слід враховувати, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера і аналізі минулих подій.

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

Розрахунок ставки змінних витрат (b) визначається із співвідношення:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Ymax – Ymin |  | ΔY |
| b | = | ---------------- | = | ----- |
|  |  | Xmax – Xmin |  | ΔX |

(3.1)

де Xmax – максимальний обсяг діяльності;

Xmin – мінімальний обсяг діяльності;

Ymax – витрати, що відповідають максимальному обсягу діяльності;

Ymin – витрати, що відповідають мінімальному обсягу діяльності;

Постійні витрати (а) визначаються за формулою:

а1 = Ymin – b \* Xmin чи а2 = Ymax – b \* Xmax

Якщо а1 ≠ а2, необхідно вибирати інший показник оцінки діяльності підприємства.

Графічне відображення функції витрат (метод візуального пристосування) дозволяє уникнути ризику помилки, який пов’язаний із застосуванням методу вищої - нижчої точки. При використанні даного методу лінія функції витрат проводиться через вищу й нижчу точки графіка, ігноруючи всі інші точки. Показник на ординаті, що відповідає точці перетину даної прямої з віссю ординат, дає величину постійних витрат.

*Регресійний аналіз* – статистична модель, яка використовується для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин. При використанні даного методу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, що залежить від конкретного фактора, який виступає незалежною величиною.

Y=a + b1x1 + b2x2 + …+ bnxn

На відміну від метода МАХ/МІN, регресійний аналіз враховує всі дані спостережень для визначення функції витрат, а також передбачає використання методу найменших квадратів – статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат таким чином, що сума квадратів відстаней від усіх точок сукупності до лінії регресії буде найменшою. Для визначення функції витрат МНК необхідно вирішати систему рівнянь:

∑y = n\*a+b∑x

∑x\*y = a∑x+b∑x2 , (3.2)

де Х – незалежна змінна величина;

У – залежна змінна величина;

А – загальні постійні витрати;

B – ставка змінних витрат на одиницю діяльності;

n – кількість спостережень.

*Спрощений статистичний аналіз* – це метод визначення функції витрат, який передбачає розподіл показників на дві групи виходячи із збільшення фактора і розраховуємо постійні витрати на основі середнього значення фактора і витрат.

Величину постійних витрат визначимо за формулою:

а = (у0 середн х1 середн - у1середн х0 серелн) / (х1 середн - х0 середн) (3.3)

У = а + в\*х .

Звідси: в = (у – а) / х

**3.5. Завдання для перевірки знань.**

**Теми рефератів**

1. Класифікація витрат згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції.
2. Основні напрями класифікації витрат в управлінському обліку
3. Моделі поведінки витрат при зміні обсягів випуску продукції (виконання робіт, надання послуг)
4. Сутність поведінки та функції витрат.
5. Методи визначення функції витрат, їх переваги і недоліки.
6. Які можливості дає класифікація витрат для управлінськкого обліку.
7. Сутність АВС- аналізу та XYZ – аналізу витрат підприємства.

8. Особливості побудови функції витрат і доходів за умови невизначеності.

**Тести**

*1. Прямі витрати — це:*

а) сукупність витрат на виробництво продукції;

б) витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом;

в) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесів поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

*2. Непрямі витрати — це:*

а) витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу;

б) витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені;

в) витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

*3. Основні витрати — це:*

а) сукупність прямих витрат на виробництво про­дукції;

б) витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом;

в) витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу.

*4. Виробничі накладні витрати — це:*

а) витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом;

б) витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації;

в) витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу.

*5. За відношенням до зміни фактора витрати групують на:*

а) змінні та постійні;

б) прямі та непрямі;

в) основні та накладні.

*6. За зміною витрат залежно від прийнятого управлінського рішення їх групують на:*

а) основні та накладні;

б) релевантні та нерелевантні;

в) маржинальні та середні.

*7. Змішані витрати — це:*

а) витрати, частина з яких є постійною, а частина — змінною;

б) витрати, значення яких залежить від комбінованого впливу факторів;

в) витрати, які змінюються пропорційно до зміни фактора витрат.

*8. Вичерпані (спожиті) витрати — це:*

а) витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені;

б) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;

в) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

*9. Невичерпані (неспожиті) витрати — це:*

а) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу за звітний період;

б) сукупність прямих витрат на виробництво продукції;

в) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

*10. Витрати періоду — це:*

а) витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу;

б) витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були понесені;

в) витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

*11. Релевантні витрати — це:*

а) витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення;

б) витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва;

в) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

*12. Нерелевантні витрати — це:*

а) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення;

б) витрати, величина яких змінюється залежно від обсягів виробництва;

в) витрати, величина яких не може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

*13. Дійсні витрати — це:*

а) витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення;

б) витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва;

в) витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення.

*14. Можливі витрати (втрати) — це:*

а) вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення;

б) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

в) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

*15. Маржинальні витрати — це:*

а) витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва;

б) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

в) витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення.

*16. Змінні витрати — це:*

а) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

б) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення;

в) витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.

*17. Контрольовані витрати — це:*

а) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення;

б) витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і відображаються в бухгалтерських реєстрах у міру їх виникнення;

в) витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив.

*18. Неконтрольовані витрати — це:*

а) витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив;

б) витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них;

в) вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

*19. Поведінка витрат — це:*

а) математичний опис взаємозв'язку витрат та їхнього чинника;

б) характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства;

в) обчислення суми витрат при різних значеннях фактора витрат.

*20.Оцінка витрат — це:*

а) характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства;

б) математичний опис взаємозв'язку витрат та їхнього чинника;

в) обчислення суми витрат при різних значеннях фактора витрат.

*21.Функція витрат — це:*

а) характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства;

б) математичний опис взаємозв'язку витрат та їхнього чинника;

в) зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів .

*22.Технологічний аналіз — це:*

а) метод, який потребує детального вивчення всіх операцій, їх послідовності й обсягів витрат ресурсів на їх здійснення;

б) метод, який ґрунтується на розподілі витрат на постійні та змінні на підставі аналізу цих рахунків бухгалтерського обліку;

в) математичний опис взаємозв'язку витрат та їхнього чинника.

*23.Метод аналізу рахунків — це:*

а) характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства;

б) метод, який ґрунтується на розподілі витрат на постійні та змінні на підставі аналізу цих рахунків бухгалтерського обліку;

в) обчислення суми витрат при різних значеннях фактора витрат.

*24.Метод візуального пристосування — це:*

а) метод, який ґрунтується на розподілі витрат на постійні та змінні на підставі аналізу цих рахунків бухгалтерського обліку;

б) математичний опис взаємозв'язку витрат та їхнього чинника;

в) графічний метод побудови функції витрат, при якому проводять пряму, що є найбільш наближеною до всіх точок, які відповідають фактичним витратам підприємства.

*25 При одночасному збільшенні постійних та змінних витрат на одиницю загальний обсяг витрат:*

а) збільшується пропорційно обсягу виробництва;

б) зменшується пропорційно обсягу виробництва;

в) збільшується непропорційно обсягу виробництва.

*26. Метод вищої і нижчої точки дозволяє безпосередньо:*

а) мінімізувати витрати;

б) оптимізувати виробничі ресурси;

в) розділити витрати на постійну й змінну складові.

*27. Якщо постійні витрати умовного підприємства дорівнюють нулю, то функція витрат буде мати вид:*

а) У = а;

б) У = bx;

в) У = а + bx.

*28. Сукупні постійні витрати підприємства складають*– 5000 грн, обсяг виробництва – 500 одиниць виробів. При обсязі виробництва в 490 одиниць виробів постійні витрати складуть:

а) 5 000 грн у сумі;

б) 4 900 грн у сумі;

в) 10,20 грн на одиницю.

*29. Змінні витрати на одиницю продукції складають 6 грн при обсязі* виробництва 1000 одиниць. Якщо обсяг виробництва збільшиться до 1500 одиниць, змінні витрати на одиницю складуть:

а) 4 грн;

б) 5 грн;

в) 6 грн.

*30. Загальні витрати підприємства*на виробництво 20000 одиниць продукції становлять 240000 грн, змінні витрати на одиницю продукції – 7 грн. Витрати підприємства на виробництво 15000 одиниць продукції складуть:

а) 180 000 грн;

б) 205 000 грн;

в) 240 000 грн.

*31. В релевантному діапазоні* загальна величина змінних витрат при збільшенні обсягу виробництва продукції:

а) залишається незмінною;

б) поступово зменшується;

в) зростає.

*32. Запас готової продукції на початок квітня становив 50 000 грн. Упродовж квітня витрати підприємства дорівнювали (грн):*

Зарплата робітників 40000

Прямі матеріали 30000

Амортизація верстатів 10000

Витрати на рекламу 6000

Витрати на охорону території підприємства 400

Собівартість реалізованої продукції упродовж квітня продукції становила 100000 грн. Запас готової продукції на кінець квітня дорівнює:

а) 30000 грн;

б) 34000 грн;

в) 40000 грн.

*33. Постійні витрати на одиницю продукції становили 3 грн при обсязі виробництва 10000 одиниць. Чому дорівнюють постійні витрати на одиницю продукції при обсязі виробництва 6000 одиниць :*

а) 3 грн;

б) 5 грн;

в) 4 грн.

*34. Загальні витрати на виробництво 8000 одиниць продукції становили 80000 грн. (у тому числі змінні витрати – 48000 грн). Загальні витрати на виробництво 10000 одиниць дорівнюють:*

а) 80000 грн;

б) 92000 грн;

в) 98000 грн.

**Практичні завдання:**

*Завдання 1.*

У ТОВ «Спектр» в 20ХХ році були наступні залишки на рахунках:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Запаси | Залишки, грн: | |
| на початок року | на кінець року |
| Прямі матеріали | 55 000 | 65 000 |
| Незавершене виробництво | 96 000 | 80 000 |
| Готова продукція | 50 000 | 85 000 |

Впродовж 20ХХ року здійснені наступні витрати, грн:

|  |  |
| --- | --- |
| Придбані прямі матеріали | 400 000 0 |
| Прямі витрати на оплату праці (у т.ч. відрахування на соціальні заходи) | 220 000 |
| Загальновиробничі витрати | 330 000 |

Визначити собівартість виготовленої та реалізованої підприємством у 20ХХ році продукції.

*Завдання № 2*

Витрати ПАТ «Крона» на обслуговування обладнання впродовж досліджуваного періоду склали:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Місяць | Машино-години | Витрати на обслуговування, грн |
| 1 | 102 | 17850 |
| 2 | 132 | 18165 |
| 3 | 93 | 15060 |
| 4 | 108 | 13755 |
| 5 | 90 | 11550 |
| 6 | 144 | 21840 |
| 7 | 117 | 17700 |
| 8 | 69 | 10650 |
| 9 | 123 | 19740 |
| 10 | 141 | 15480 |
| 11 | 102 | 11280 |
| 12 | 72 | 14445 |

Визначити функцію витрат застосовуючи наступні методи:

1. метод вищої-нижчої точки;
2. метод найменших квадратів;

3) спрощений статистичний метод.

*Завдання № 3*

Час роботи трьох магазинів, розташованих у курортній зоні, залежить від кількості туристів. Далі наведено інформацію про час роботи магазинів та витрати на утримання їх за останні шість місяців:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Місяць | Час роботи, годин | Витрати, грн. |
| Січень | 450 | 1350 |
| Лютий | 400 | 1300 |
| Березень | 500 | 1600 |
| Квітень | 550 | 1620 |
| Травень | 600 | 1700 |
| Червень | 700 | 1900 |

Упродовж липня магазини працюватимуть 800 годин. Слід передбачити витрати на утримання магазинів, скориставшись функціями витрат, визначеними різними методами.

**Тема 4: Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)** **за замовленнями та за процесами**

**План:**

4.1.Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

4.2.Позамовний метод обліку витрат на виробництво продукції.

4.3.Попередільний метод обліку витрат на виробництво продукції.

4.4.Попроцесний метод обліку витрат на виробництво продукції.

4.5.Завдання для перевірки знань.

**4.1.Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**.

На різних підприємствах і навіть в різних виробничих підрозділах одного й того ж підприємства облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції ведуть різними методами в залежності від галузевих особливостей, масштабів і періодичності випуску продукції, технології виробництва, потреби в управлінні витратами та інших факторів.

Під *методом обліку витрат* на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміють сукупність прийомів організації документування і відображення виробничих витрат , що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції.

Існуючі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна класифікувати наступним чином:

*Таблиця 4.1.*

**Класифікація методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції**

|  |  |
| --- | --- |
| В залежності від: | Методи |
| 1. Об’єкта калькулювання | 1.1. Позамовне калькулювання |
| 1.2. Попроцесне (попередільне) калькулювання |
| 2.Бази для визначення собівартості | 2.1. Фактичне калькулювання |
| 2.2. Змішане калькулювання |
| 2.3. Нормативне калькулювання |
| 3. Міри поглинання постійних витрат | 3.1. Метод змінних витрат |
| 3.2. Метод повних витрат |

У вітчизняній і зарубіжній науковій літературі виділяють дві системи калькулювання: за окремими замовленнями і за окремими процесами (переділами – технологічно відокремленими етапами обробки продукції, результатом яких являється виробництво напівфабрикатів) виробництва. У кожній із систем калькулювання може здійснюватися за повними виробничими витратами, які включають суму змінних і постійних виробничих витрат, чи тільки за змінними виробничими витратами.

В усіх випадках основна мета калькулювання полягає в тому, щоб отримати достовірні дані про витрати на одиницю продукції, а також обґрунтовані зведені показники собівартості виробів.

Кожний з вказаних методів відрізняється побудовою аналітичного обліку, номенклатурою об’єктів калькулювання та прийомами розподілу витрат між окремими видами виробів, а також між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. До сукупності прийомів входить також оцінка незавершеного виробництва, відходів виробництва та виробничого браку.

Визначальними факторами при виборі методу обліку витрат виробництва являються:

1. організаційна структура управління виробництвом;
2. тип виробництва, його складність;
3. характер технологічного процесу;
4. номенклатура продукції, що випускається;
5. тривалість виробничого циклу;
6. наявність незавершеного виробництва.

Мета застосування будь якого з вказаних методів одна – отримати інформацію про собівартість одиниці продукції для ціноутворення, контролю витрат, оцінки незавершеного виробництва та готової продукції.

**4.2. Позамовний метод обліку витрат на виробництво продукції.**

При позамовному методі калькулювання об’єктом обліку є окреме замовлення (на виготовлення індивідуальної продукції, виконання робіт, надання послуг), за яким визначають (калькулюють) витрати.

Підставою для відкриття замовлення є договір, укладений між підприємством – виробником продукції та її замовником. Кожному замовленню присвоюють черговий номер (шифр), який надалі обов’язково зазначають у всіх документах, оформляючи відпуск матеріалів і нараховуючи заробітну плату. На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку витрат, в якій вказується:

* найменування замовлення;
* тип і кількість виробів;
* замовник;
* строк виконання замовника;
* підрозділ – виконавець;
* планова собівартість;
* відпускна ціна.

До основних характеристик методу відносять:

1. концентрацію даних про всі здійснені витрати і віднесення їх на окремі види робіт чи серії готової продукції;
2. визначення витрат по кожній завершеній партії, а не за проміжок часу;
3. ведення в головній книзі тільки одного рахунка «Виробництво», який розшифровується в картках аналітичного обліку витрат, які ведуться по кожному замовленню, що знаходиться у виробництві на кінець звітного періоду.

Дані про всі витрати, що прямо на підставі первинних документів відносять на виготовлення конкретного замовлення, безпосередньо записують у картці замовлення. Витрати, пов’язані з обслуговуванням і управлінням виробництва, які належать до декількох замовлень, розподіляють між замовленнями пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу. Таким чином визначають обсяг незавершеного виробництва за кожним незакінченим замовленням.

Групування витрат на виконання замовлення за статтями є фактично калькуляцією його собівартості. Для остаточного складання калькуляції собівартості продукції додають усі враховані за замовленням прямі і непрямі витрати та віднімають від цієї суми вартість повернутих на склад невикористаних матеріалів , деталей, напівфабрикатів та вартість зворотних відходів. При виготовленні за замовленням одного виробу його собівартістю буде загальний підсумок витрат на це замовлення. Якщо ж за замовленням виготовляють декілька виробів, то фактичну собівартість кожного виробу визначають діленням загальної фактичної суми витрат за замовленням на кількість виробів.

У разі виготовлення крупних виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб в цілому, а на окремі технологічні та монтажні вузли відповідно до встановленої комплектації. Виконання замовлення по етапам дає можливість підприємству – виробнику здавати замовнику продукцію частинами.

Послідовність обліку при позамовному методі можна представити наступним чином:

1. Документування пря-мих витрат

2. Групування прямих витрат по замовленням

3. Документування, облік і групування за статтями витрат, що входять до складу накладних витрат

4. Розподіл накладних витрат по замовленням

5. Визначення загальної суми витрат по кожному замовленню з початку його виготовлення (незавершене виробництво)

6. Визначення фактичної собівартості замовлення по закінченні його виконання ( по закінченим замовленням)

**Рис. 4.1.** **Послідовність обліку при позамовному методі**

Позамовне калькулювання витрат ускладнюється необхідністю:

* щомісячної оцінки вартості незавершеного виробництва, що є доволі трудомістким процесом;
* заповнення великої кількості первинних документів відповідно до шифрів замовлень.

**4.3. Попередільний метод обліку витрат на виробництво продукції.**

Для багатьох підприємств характерною являється послідовна обробка промислової і сільськогосподарської сировини в завершений продукт на основі хіміко – фізичних, біологічних та термічних процесів. Особливістю таких виробництв являються послідовні стадії, які отримали назву переділу.

*Переділ* – це завершена частина технологічного процесу чи сукупність виробничих операцій, в результаті яких з сировини і матеріалів отримують проміжний продукт (напівфабрикат), чи з напівфабрикатів – готові вироби. Відокремлення цього проміжного продукту здійснюється за умови, що він має власний напрям використання, тобто може бути реалізований на сторону.

*Об’єктом обліку* витрат в таких виробництвах являється кожний самостійний переділ (фаза, стадія виробництва).

Перелік переділів визначається на основі технологічного процесу, виходячи з можливостей планування, обліку і калькулювання собівартості продукції кожного переділу і оцінки незавершеного виробництва підприємством самостійно.

*Об’єктом калькулювання* являється вид чи група продукції кожного переділу.

При цьому методі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції витрати, що обліковувалися по першому переділу, включаються у собівартість другого переділу. У другому переділі підсумовуються витрати першого і другого переділів і передаються в наступний переділ, і так далі до останнього переділу, в результаті завершення якого отримують готову продукцію. Тобто, паралельно процесу виробництва здійснюється процес накопичення витрат по кожному переділу, на якому оброблявся виріб.

Прямі витрати обліковуються по переділам, а в переділі – за видами напівфабрикатів чи готових виробів, або по групах однорідної продукції. Загально виробничі витрати розподіляються між напівфабрикатами і готовою продукцією у відповідності до обраного на підприємстві методу розподілу.

Фактична собівартість продукції визначається щомісячно шляхом ділення загальної суми витрат на кількість випущеної продукції по переділу. Згідно з отриманими даними по переділам складаються калькуляції собівартості продукції (напівфабрикатів). Калькуляція останнього переділу являється калькуляцією собівартості готової продукції. На кожному переділі можуть бути витрати в незавершеному виробництві. Це вимагає розподілу витрат по переділу між продукцією, що завершена обробкою, і незавершеним виробництвом. Якщо ж залишки незавершеного виробництва незначні та нестабільні, всі витрати відносять тільки на собівартість випущеної продукції.

Послідовність обліку при передільному методі можна представити у наступному вигляді:

1. Документування і облік прямих витрат

3. Документування і облік витрат, що входять до складу накладних витрат

2. Групування прямих витрат за елементами

5. Визначення витрат за місяць по першому переділу

4. Розподіл накладних витрат по переділам

6. Визначення собівартості одиниці напівфабрикату

7. Визначення вартості напів-фабрикатів, переданих на другий переділ

8. Визначення витрат за місяць по другому переділу

9. Визначення собівартості одиниці напівфабрикату

10. Визначення вартості напівфа-брикатів, переданих на третій переділ

11. Визначення витрат за місяць по другому переділу

12. Визначення собівартості випуску готової продукції

13. Визначення собівартості одиниці кожного виду продукції

**Рис. 4.2. Послідовність обліку при передільному методі**

Попередільний метод являється єдиним методом калькулювання, при якому принципово не можливий (чи можливий тільки частково) аналітичний облік витрат на виробництво по об’єктам калькулювання.

Для *організації роздільного обліку витрат* по кожному переділу до рахунку 23 «Виробництво», як правило, відкривається окремий субрахунок.

*Собівартість одиниці продукції переділу* визначається як результат ділення накопиченої за період часу чи за час виконання процесу (переділу) суми витрат на кількість одиниць продукції, виготовленої за розглядаємий період часу чи на розглядаємому процесі (переділі).

*Собівартість одиниці готової продукції* буде являться сумою собівартості одиниць продукції всіх переділів, на яких оброблявся даний виріб.

Багато які витрати, що вважаються непрямими при позамовному методі калькуляції собівартості продукції стають прямими при попередільній калькуляції, наприклад, витрати на контроль процесу виробництва.

Складність при попередільному методі калькулювання полягає в оцінці незавершеного виробництва.

Попередільний метод обліку виробничих витрат повинен супроводжуватися використанням найважливіших елементів нормативного методу, який передбачає систематичне виявлення як відхилень фактичних витрат від діючих норм, так і змін цих норм. В первинній документації і в оперативній звітності при цьому відображають (за зміну, добу, декаду і т.д.) не тільки фактичні витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива та енергії, а й витрачання їх за нормами чи укрупненими нормативами (рецептурам і т.д.).

Використання елементів нормативного метода:

* забезпечує своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини, матеріалів, напівфабрикатів та асортименту випущеної продукції, а також являється основою для належного контролю і аналізу витрат на виробництво, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції і контролю за дотриманням і вдосконаленням норм;
* дозволяє щоденно здійснювати контроль за витратами на виробництво, визначати причини відхилень від норм, виявляти резерви зниження собівартості продукції;
* дозволяє також виявляти наднормативні прямі витрати, що не включаються у виробничу собівартість продукції, а відносяться до складу собівартості реалізованої продукції.

Класичними прикладами попередільного виробництва являється хімія, нафтопереробка, металургія, текстильна, харчова, мукомельна, целюлозно – паперова, скло промисловість. На машинобудівних підприємствах цей метод находить застосування при обліку витрат ливарного виробництва. Попередільний метод застосовується також у виробництвах з комплексним використанням сировини.

**4.4.Попроцесний метод обліку витрат на виробництво продукції.**

Різновидом передільного методу, коли об’єктом обліку являється один переділ, є попроцесний метод обліку, який характеризується тим, що на підприємстві випускають продукцію обмеженої номенклатури. У зв’язку з цим об’єктом обліку витрат являється окремий процес як складова частина всього процесу виробництва.

*Сутність попроцесного методу* полягає в тому, що прямі і непрямі витрати обліковуються по статтям калькуляції на весь випуск продукції. Цей метод передбачає диференційний облік витрат по кожному технологічному процесу (фазі), по цехам і дільницям (службам) і іншим центрам виникнення витрат як систему контролю за витратами виробництва і собівартістю продукції.

*Собівартість одиниці продукції* визначається діленням загальної суми виробничих витрат, віднесених на певний виробничий підрозділ за тиждень чи за місяць, на кількість одиниць готової продукції, виготовлених за цей проміжок часу.

*До основних характеристик* попроцесного методу відносять:

1. групування виробничих витрат по окремим підрозділам чи дільницям безвідносно до окремих замовлень;
2. списання витрат за календарний період (тиждень чи місяць), а не за час, необхідний для завершення окремого замовлення;
3. відкриття декількох аналітичних субрахунків до рахунка 23 «Виробництво». При цьому необхідно ввести стільки аналітичних субрахунків, скільки існує цехів чи стадій процесу виробництва.

При даному методі облік прямих витрат аналогічний обліку прямих витрат при позамовному методі, однак при цьому відпадає необхідність здійснювати докладну деталізацію витрат по кожній одиниці продукції. Деякі витрати, що вважаються накладними при позамовному методі, можуть стати прямими при попроцесному (амортизація обладнання цеху, який здійснює один процес).

При пропроцесному методів собівартість в процесі виробництва накопичується по процесам і загальна собівартість продукції визначається шляхом додавання до загальної суми витрат попередніх підрозділів витрат наступного підрозділу.

Існує три різних способи організації руху продукції при попроцесному методі обліку витрат:

* послідовне переміщення – кожний продукт проходить однакову серію операцій ;
* паралельне переміщення – окремі види робіт виконуються одночасно, а потім у певному процесі сходяться в одній точці;

- вибіркове переміщення – продукція проходить технологічні ряди підрозділів підприємства, кожний з яких побудований у відповідності з вимогами, які висуваються до кінцевого продукту.

При попроцесному калькулюванні собівартості необхідно відкривати до рахунку 23 «Виробництво» стільки аналітичних рахунків, скільки існує цехів чи стадій процесу виробництва.

При попроцесному методі дотримується наступна послідовність обліку:

1. документування і облік витрат за елементами (по прямим витратам):
2. документування і облік витрат, що відносяться до комплексних витрат (у зв’язку з необхідністю обліку витрат на допоміжні виробництва і витрат на управління);
3. розподіл витрат за процесами;
4. визначення загальної величини витрат за місяць;
5. розподіл витрат в залежності від характеру виробництва і видів продукції (здійснюється у тому випадку, якщо облік організується не по виробництву в цілому, а по окремим процесам).

.**4.5.Завдання для перевірки знань.**

**Теми рефератів**

1. Облік витрат на виробництво та складання звітної калькуляції в розрізі статей калькуляції при напівфабрикатному варіанті.
2. Облік витрат на виробництво та складання звітної калькуляції в розрізі статей калькуляції при безнапівфабрикатному варіанті.
3. Калькулювання витрат на основі діяльності.
4. Калькулювання собівартості спільних продуктів (послуг).
5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції при наявності браку.

**Тести**

*1. Об’єктом калькулювання є:*

а) місце виникнення витрат;

б) продукт, робота, послуга;

в) цент витрат.

*2. Розрахунок витрат підприємства*, *що відноситься на одиницю виготовленої продукції називається:*

а) нормування;

б) калькулювання;

в) бюджетування.

*3. Обсяг виробництва, який може бути досягнутий виходячи з технологічних характеристик устаткування, називають*:

а) критична потужність;

б) нормальна потужність;

в) практична потужність.

*4. Калькулювання – це процес визнання:*

а) собівартості;

б) собівартості певного об’єкта;

в) розміру витрат.

*5. Калькуляція – це:*

а) розрахунок собівартості продукції, здійснений за статтями витрат;

б) процес визначення собівартості певного об’єкта витрат;

в) розрахунок розміру витрат.

*6. Нормативна калькуляція – це:*

а) розрахунок планової собівартості одиниці продукції, здійснений за статтями витрат;

б) фактична собівартість продукції, виготовленої у звітному періоді;

в) рівень собівартості продукції на дату складання калькуляції.

*7. Матеріальні витрати обліковуються за такими статтями калькуляції:*

а) сировина та матеріали; покупні комплектуючі, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру; паливо; зворотні відходи;

б) сировина і матеріали; паливо; зворотні відходи;

в) сировина і матеріали; покупні комплектуючі, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру; паливо; зворотні відходи; витрати на рекламу.

*8. Основне призначення калькулювання полягає в наступному:*

а) отриманні інформації про собівартість продукції;

б) наданні інформації про собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва;

в) отриманні інформації про собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат.

*9. Калькулювання за замовленнями – це система калькулювання:*

а) продукції за кожним індивідуальним виробом;

б) продукції на основі обліку витрат за кожним окремим виробом чи партією виробів;

в) витрат на основі обліку витрат за окремим виробом чи партією виробів.

*10. При позамовному методі калькулювання найчастіше використовують спосіб:*

а) прямого підрахунку витрат;

б) підсумовування витрат;

в) виключення витрат.

*11. Скільки субрахунків до рахунку* *“Незавершене виробництво” доцільно вести підприємству, що використовує систему калькулювання за процесами:*

а) один;

б) по одному для кожного виду продукції, що виготовляється;

в) по одному для кожного з виробничих підрозділів.

*12. До незавершеного виробництва належать:*

а) продукція, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом, а також не укомплектовані вироби, що не пройшли випробувань і технічного приймання;

б) забраковані напівфабрикати (деталі), що не підлягають виправленню, а також сировина, матеріали, напівфабрикати, покупні й комплектуючі вироби, що не піддались обробці;

в) продукція, що виготовлена у попередньому звітному періоді, але не реалізована.

*13. Метод підсумовування витрат полягає в наступному:*

а) собівартість певного виду продукції визначається шляхом підсумовування попередньо визначних витрат на її виготовлення на всіх стадіях технологічного процесу;

б) підсумовуванні витрат і прямому розрахунку;

в) витрати розподіляються пропорційно найобґрунтованішому базовому показнику.

**Практичні завдання**

*Завдання №1*

ТОВ «Злагода» отримало два замовлення на виготовлення продукції. На кожне замовлення відкрита картка обліку витрат. Загальновиробничі витрати розподіляються по замовленням пропорційно до прямої заробітної плати виробничого персоналу. Визначити загальні витрати по кожному замовленню, якщо впродовж місяця були понесені наступні витрати:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Зміст господарської операції | Сума,  грн | у тому числі : | | |
| замов-лення  №1 | замов-лення №2 | ЗВВ |
| 1. Передані у виробництво матеріали | 84000 | 51800 | 32200 | - |
| Витрачені допоміжні матеріали на загальновиробничі потреби | 19800 | - | - | 19800 |
| 3. Нарахована заробітна плата виробничому персоналу | 115000 | 87000 | 28000 | - |
| 4.Нарахована заробітна плата загально-виробничому персоналу | 35000 | - | - | 35000 |
| 5.Здійснені нарахування на заробітну плату:  виробничого персоналу;  загальновиробничого персоналу | 43700  13300 | 33060  - | 10640  - | 13300 |
| 6. Інші загальновиробничі витрати | 29050 | - | - | 29050 |
| 7. Списані загальновиробничі витрати | ? | ? | ? | ? |
| 8. Загальні витрати по замовленням | ? | ? | ? | ? |

*Завдання №2*

ПАТ «Зміна» застосовує систему калькулювання за замовленнями. До складу підприємства входять два цеха. Відомі бюджетні виробничі витрати на наступний рік (грн) :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Витрати | Цех №1 | Цех №2 |
| Прямі матеріальні витрати | 1 400 000 | 200 000 |
| Прямі витрати на оплату праці | 400 000 | 1 600 000 |
| Загальновиробничі витрати | 1 200 000 | 800 000 |
| Всього | 3 000 000 | 2 600 000 |

Фактичні витрати при виконанні замовлення склали (грн) :

1. прямі матеріальні витрати - 50 000;
2. прямі витрати на оплату праці:

- цех №1 - 16 000;

- цех №2 - 24 000.

Розподіл загальновиробничих витрат здійснюють, виходячи з бюджетної ставки розподілу на базі прямих витрат на оплату праці. Визначити загальні витрати, які будуть віднесені на замовлення .

*Завдання №3*

ПрАТ «Шулешко» виготовило за рік 2500 одиниць посуду. Залишок незавершеного виробництва на кінець року становить 500 одиниць, що були завершені на 30% за витратами на обробку і на 100% за матеріальними витратами. Початкового залишку незавершеного виробництва не було. За звітний рік матеріальні витрати становили 9300 грн, а витрати на обробку – 5300 грн. Обчислити собівартість випущеної продукції.

*Завдання №4*

Станом на 1 жовтня у незавершеному виробництві на ПАТ «Успіх» перебувають :

а) полиці книжкові загальною кількістю 4500 одиниць з відсотком готовності 65%;

б) полиці для посуду загальною кількістю 2800 одиниць з відсотком готовності 50%;

в) полиці для ваної кімнати загальною кількістю 1500 одиниць з відсотком готовності 30% - 1000 виробів та 50% - 500 виробів.

Визначити кількість еквівалентних одиниць продукції для кожного виробу.

*Завдання №5*

Є дані про виробництво продукції та витрати на її виготовлення за місяць:

1) *Кількість продукції*:

Кількість одиниць продукції у незавершеному виробництві на початок місяця – 2000 одиниць.

Відсоток готовності продукції у незавершеному виробництві:

а) за матеріалами – 100%;

б) за витратами на обробку – 40%.

Кількість одиниць продукції, виробництво яких розпочате протягом місяця, - 6000 одиниць.

Кількість одиниць продукції, виробництво яких завершено протягом місяця – 7000 одиниць.

Кількість одиниць продукції у незавершеному виробництві на кінець місяця – 1000 одиниць.

Відсоток готовності продукції у незавершеному виробництві:

а) за матеріалами – 100%;

б) за витратами на обробку – 80%.

2) *Витрати:*

Вартість незавершеного виробництва на початок місяця:

а) за матеріалами – 2000 грн;

б) за витратами на обробку – 6000 грн.

Витрати на виробництво продукції за місяць:

а) за матеріалами – 46000 грн;

б) за витратами на обробку – 88000 грн.

Визначити собівартість готової продукції і незавершеного виробництва на кінець місяця методом FIFO та методом усереднення.

*Завдання №6*

При виготовленні продукції на підприємстві, вона проходить обробку в трьох цехах - перший цех виготовляє комплектуючі вироби, що в подальшому використовуються другим цехом, а в третьому цеху здійснюється зборка виробів.

Необхідно навести схеми обліку витрат, скласти звітну калькуляцію собівартості продукції, визначити нормативну собівартість, відхилення від нормативної собівартості та фактичну собівартість готової продукції, якщо підприємство застосовує:

а) напівфабрикатний варіант обліку витрат на виробництво продукції;

б) безнапівфабрикатний варіант обліку витрат на виробництво продукції.

Відомі наступні дані (грн.):

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статті витрат | Цех №1 | | Цех №2 | | Цех №3 | |
| Норма-тив | Відхи-лення | Норма-тив | Відхи-лення | Норма тив | Відхи-лення |
| Напівфабрикати цеху №1 | - | - | ? | ? | - | - |
| Напівфабрикати цеху №2 | - | - | - | - | ? | ? |
| Матеріали | 120,00 | 20,00 | 80,00 | 10,00 | 0,00 | - |
| Заробітна плата | 100,00 | -10,00 | 90,00 | 15,00 | 50,00 | -5,00 |
| Відрахування до фондів соціального страхування | 38,20 | -3,82 | 34,38 | 5,73 | 19,10 | -1,91 |
| Загальновиробничі витрати | 95,00 | 15,00 | 102,00 | -10,00 | 110,00 | -10,00 |
| Всього | 353,20 | 21,18 | ? | ? | ? | ? |

*Завдання №7*

Фабрика «Ласунка» виготовляє і реалізує шоколадні вироби, для чого закупає зерна какао і переробляє їх, отримуючи два напівфабрикати: рідку основу шоколадної пудри та рідку основу молочного шоколаду в одній точці розподілу.

З кожних 250 кг зерен какао виготовляють 80 л рідкої основи шоколадної пудри та 120 л рідкої основи молочного шоколаду.

Рідку основу шоколадної пудри в подальшому переробляють на шоколадну пудру. Рідку основу молочного шоколаду переробляють на молочний шоколад. З кожних 120 л рідкої основи виготовляють 170 кг молочного шоколаду.

Відомі наступні дані про виробництво і реалізацію впродовж місяця:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Продукт | Виробництво, кг | Реалізація, кг | Ціна реалізації  1 кг, грн |
| Шоколадна пудра | 1 000 | 1 000 | 40 |
| Молочний шоколад | 1 700 | 1 700 | 50 |

На виробництво продукції пішло 2 500 кг зерен какао, спільні витрати на виробництво склали 60 000 грн, подальші (відособлені) витрати на переробку рідкої основи шоколадної пудри склали 22 500 грн, а на переробку рідкої основи молочного шоколаду - 28 500 грн.

На ринку ціна рідкої основи шоколадної пудри дорівнює 28 грн за літр, а ціна рідкої основи молочного шоколаду – 32 грн за літр.

Розподілити спільні витрати в точці розподілу, використовуючи всі відомі Вам методи.

**Тема 5: Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повними та змінними витратами**

**План:**

5.1.Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повними витратами.

5.2.Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за змінними витратами.

5.3.Завдання для перевірки знань.

**5.1. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за повними витратами**

Підприємство може застосовувати різні підходи до калькулювання витрат при складанні зовнішньої і внутрішньої звітності. При складанні зовнішньої фінансової звітності традиційно застосовують калькулювання повних витрат (калькулювання повної виробничої собівартості), яке являється ефективним при прийнятті довгострокових управлінських рішень щодо ринків збуту та формування ціни продукції (робіт, послуг) з метою оптимізації чистого прибутку.

*Калькулювання повних витрат* – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх витрат, пов’язаних як з виробництвом продукції, так і з її реалізацією – незалежно від поділу таких витрат на постійні і змінні. До складу повної собівартості продукції входять прямі і непрямі, виробничі і невиробничі витрати.

Витрати, які безпосередньо входять до собівартості продукції, складаються із матеріальних витрат і витрат на обробку. До витрат на обробку відносяться витрати, які здійснюються у процесі перетворення матеріальних ресурсів у готову продукцію, тобто трудові витрати та загально виробничі витрати.

Витрати, які неможливо безпосередньо віднести на продукцію, розподіляють спочатку за центрами відповідальності (місцями виникнення), потім переносять на собівартість конкретних видів продукції пропорційно вибраній базі розподілу (рис. 1).

У вітчизняній практиці обліку витрат і калькулювання собівартості продукції визначаються П(С)БО 16 «Витрати» і включають такі етапи::

- віднесення прямих (матеріальних і трудових) витрат до собівартості продукції;

- віднесення загальновиробничих (змінних та постійних розподілених ) витрат до собівартості виробництва продукції;

- розподіл виробничих витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;

- віднесення постійних нерозподілених та наднормативних витрат на собівартість реалізованої продукції;

- калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції;

- віднесення адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства.

Прямі матеріальні витрати

Прямі трудові витрати

Загально виробничі витрати

Виробнича собівартість

Адміністративні витрати

Витрати на збут

Повна собівартість

**Рис. 5.1.Основні складові повної собівартості продукції**

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відображається в обліковій політиці підприємства.

У вітчизняній і зарубіжній практиці система обліку та калькулювання за повними витратами має різні назви: «калькулювання з включенням усіх витрат», «калькуляція собівартості з повним розподілом витрат», «метод повного обліку витрат», «облік повного перенесення витрат» та ін.

Формування фінансового результату у відповідності до П(С)БО 16 «Витрати»:

Витрати на виробництво

Собівартість готової продукції

Собівартість незавершеного виробництва

Собівартість реалізованої продукції

Собівартість залишку готової продукції

Адміністративні витрати

Витрати на збут

Виручка від реалізації

Собівартість реалізованої продукції

Валовий прибуток

Витрати на збут Адміністративні витрати

Прибуток

-

=

-

**Рис. 5.2. Формування фінансового результату за П(С)БО**

Повна собівартість готової продукції визначається за формулою:

Сп = НВпзп + В –Вб – Вв – НВкп (5.1)

де Сп – повна собівартість готової продукції;

НВпзп – вартість незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

В – витрати на продукцію (сума прямих і непрямих витрат, до яких включаються загально виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут);

Вб – остаточно забракована продукція;

Вв – вартість відходів;

НВкп - вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Для визначення валового прибутку необхідно розрахувати собівартість реалізованої продукції:

Среаліз. = Свиробнича \* N1 (5.2)

де Среаліз. –собівартість реалізованої продукції;

Свиробнича – виробнича собівартість одиниці продукції;

N1- кількість одиниць реалізованої продукції.

Виробнича собівартість виготовленої продукції:

Свиробнича. = Впрямі + Взагальновиробн. (5.3)

Виробнича собівартість одиниці продукції буде результатом ділення загальної суми виробничої собівартості виготовленої продукції на кількість одиниць.

* 1. **Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за змінними витратами**

Калькулювання неповних (змінних) витрат (директ – кост чи директ – коостинг) – це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

Система обліку змінних витрат ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. Принципова відмінність між системами обліку повних та змінних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних (загальновиробничих) витрат. При застосуванні системи обліку змінних витрат як витрати періоду розглядаються не лише операційні витрати (адміністративні витрати та витрати на збут), а й постійні виробничі витрати. Як операційні, так і постійні виробничі витрати у собівартість продукції не включаються. Система обліку неповних (змінних) витрат може реалізовуватися у двох варіантах: на основі змінних фактичних витрат і на основі змінних нормативних витрат.

До особливостей «директ – костингу» можна віднести наступне:

1. можливість встановлення взаємозв’язку та взаємозалежності між обсягом виробництва, затратами і прибутком;
2. здійснення обліку та планування собівартості продукції за змінними витратами;
3. списання постійних витрат на фінансовий результат.

У системі «директ – костинг» звіт, побудований за ступеневим принципом, де на першому ступені визначають суму покриття, або маржинальний дохід, а на другому – прибуток.

Маржинальний дохід – сума, призначена для покриття, в першу чергу, змінних витрат – це сукупність брутто – прибутків, одержаних внаслідок реалізації усіх видів продукції.

*Маржинальний дохід* (МД) – це різниця між доходом від реалізації продукції (ДР) та змінними витратами (Взмінні) підприємства:

МД = ДР – Взмінні (5.4)

Оскільки дохід підприємства включає суму змінних та постійних витрат, а також його прибуток, то маржинальний дохід можна визначити як суму постійних витрат і прибутку підприємства.

Розрізняють декілька показників маржинального доходу, серед них: виробничий маржинальний дохід та загальний маржинальний дохід.

При маржинальному підході постійні витрати не відносяться до запасів готової продукції та незавершеного виробництва, а списуються на фінансовий результат.

Витрати на збут та адміністративні витрати

Загально виробничі витрати

Прямі витрати на матеріали та оплату праці

Постійні загально вироб-ничі витрати

Змінні загально виробничі витрати

Витрати на виробництво

Собівартість незавершеного виробництва

Собівартість готової продукції

Собівартість залишку гото-вої продукції

Собівартість реалізованої продукції

Витрати періоду

Звіт про фінансові результати

Актив балансу

**Рис. 5.3. Схема калькулювання змінних витрат**

Розрізняють дві основних моделі «директ – костингу» :

1. простий «директ – костинг», згідно з яким у собівартість продукції включають лише прямі змінні затрати;
2. розвинений «директ – костинг», відповідно до якого у собівартість продукції, окрім прямих змінних витрат, включають прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

До принципів простого «директ – костингу» відносяться:

1. розподіл витрат на змінні й постійні;
2. визначення собівартості продукції на основі змінних витрат;
3. постійне співставлення змінної собівартості з ціною реалізації та визначення маржинального доходу;
4. відшкодування (покриття) постійних витрат за рахунок маржинального доходу (суми покриття) для визначення дохідності та рентабельності конкретного виду продукції.

Варіанти простої моделі калькулювання змінних витрат:

- варіант 1:

|  |  |
| --- | --- |
|  | Дохід від реалізації |
| - | Загальні змінні витрати |
| = | Маржинальний дохід |
| - | Постійні витрати |
| = | Операційний прибуток (збиток) |

* варіант 2:

|  |  |
| --- | --- |
|  | Дохід від реалізації |
| - | Змінні виробничі витрати |
| = | Виробничий маржинальний дохід |
| - | Змінні операційні витрати |
| = | Загальний маржинальний дохід |
| - | Загальні постійні витрати |
| = | Операційний прибуток (збиток) |

Розвинена модель калькулювання змінних витрат потребує відокремлення прямих постійних витрат сегмента від загальних постійних витрат для оцінки діяльності сегменту:

|  |  |
| --- | --- |
|  | Дохід від реалізації |
| - | Змінні витрати |
| = | Маржинальний дохід |
| - | Постійні прямі витрати |
| = | Сегментний прибуток (збиток) |
| - | Постійні непрямі витрати |
| = | Операційний прибуток (збиток) |

Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми; ціноутворення, придбання чи виготовлення комплектуючих виробів; розширення чи скорочення виробництва певної продукції тощо. Ця система калькулювання має як своїх прибічників, так і критиків, оскільки в неї є і переваги і недоліки.

*Переваги* системи калькулювання змінних витрат:

* звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат, більшою мірою відповідають інтересам керівників підприємства, оскільки дають змогу приймати поточні рішення і здійснювати оцінку окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, категорій замовників тощо);
* спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення певних виробів;
* відсутність потреби в умовному розподілі постійних витрат, яка веде до різноманітних перекручень;
* можливість визначення мінімальної ціни продукції у короткостроковому періоді, що дорівнює сумі змінних витрат;
* реальність визначення критичної точки (точки беззбитковості) для кожного виду продукції та асортименту в цілому.
* величина операційного прибутку перебуває у прямій залежності від обсягу реалізації.

*Недоліки* системи калькулювання змінних витрат:

* звітність підприємства, складена на основі калькулювання змінних витрат, не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам податкової системи;
* для розподілу витрат на змінні й постійні потрібні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат;
* для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація про повні витрати підприємства.

Різниця у прибутку при калькулюванні змінних і постійних витрат:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Різниця прибутку | = | Зміна величини запасів готової продукції | \* | Бюджетна ставка розподілу постійних накладних витрат |

**Теми рефератів**

1. Моделі калькулювання змінних витрат

2. Переваги і недоліки калькулювання собівартості продукції за повними витратами

3. Переваги і недоліки калькулювання собівартості продукції за змінними витратами

**Тести**

*1. Які з наведених витрат включаються до складу виробничої собівартості при калькулюванні повних витрат і не включаються при калькулюванні змінних витрат:*

а) змінні загальновиробничі витрати;

б) постійні загальновиробничі витрати;

в) прямі матеріальні витрати.

2. *При використанні калькулювання з повним розподілом витрат (абсоршен костинг)* *постійні виробничі накладні витрати можна класифікувати як:*

а) прямі витрати періоду;

б) непрямі витрати періоду;

в) прямі виробничі витрати.

*3. При застосуванні системи директ – кост до собівартості продукції включають:*

а) змінні виробничі витрати;

б) змінні витрати на збут;

в) постійні виробничі накладні витрати.

*4. Маржинальний дохід – це:*

а) різниця між постійними витратами та прибутком;

б) сума постійних витрат та прибутку;

в) сума змінних витрат та прибутку.

*5. Якщо при порівнянні показників операційного прибутку, розрахованого в системі визначення собівартості з повним розподілом витрат і системі визначення собівартості за змінними витратами, запаси готової продукції на початок періоду перевищують запаси на кінець періоду, то можна стверджувати, що:*

а) впродовж цього періоду обсяги реалізації зросли;

б) змінні витрати на одиницю менші, ніж постійні;

в) прибуток в системі визначення собівартості з повним розподілом витрат вище прибутку в визначення собівартості за змінними витратами.

#### 6. Сутність способу нагромадження (підсумовування) витрат у процесі калькулювання полягає у:

а) додаванні витрат пропорційно до обґрунтовано вибраного показника;

б) додаванні витрат за видами продукції, процесами, переділами;

в) визначенні сукупності витрат виробництва загалом чи за окремими статтями.

*7. Спосіб розподілу витрат у процесі калькулювання – це:*

а) спосіб калькулювання, який застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості супутньої продукції, що отримується в одному виробничому процесі;

б) спосіб калькулювання, згідно з яким сукупні витрати виробництва загалом чи за окремими статтями ділять на кількість одиниць виготовленої продукції;

в) спосіб калькулювання витрат, який використовують на підприємствах, які виробляють декілька видів продукції.

*8. Сутність способу прямого розрахунку витрат у процесі калькулювання полягає у тому, що:*

а) сукупні витрати виробництва загалом чи за окремими статтями ділять на кількість одиниць виготовленої продукції;

б) собівартість об’єкта калькулювання визначають прямим додаванням витрат за видами продукції, процесами, переділами;

в) витрати розподіляють пропорційно до певного показника.

**Практичні завдання**

*Завдання №1*

Підприємство виготовляє один вид продукції. Скласти Звіт про фінансові результати, якщо підприємство застосовує систему калькулювання повних витрат.

Дані про діяльність підприємства за І квартал :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | Місяць | | |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Вироблено одиниць продукції | 4000 | 4000 | 4000 |
| 2. Реалізовано одиниць продукції | 4000 | 3500 | 4500 |
| 3. Ціна за одиницю продукції, грн | 60 | 60 | 60 |
| 4. Змінні витрати на одиницю продукції, грн :  - виробничі  - на управління та збут | 30  15 | 30  15 | 30  15 |
| 5. Постійні витрати , грн :  - виробничі  - на управління та збут | 22000  11000 | 22000  11000 | 22000  11000 |

*Завдання №2*

Підприємство «Фокстрот» виготовляє два види продукції: мікрохвильові печі та тостери. Дані про діяльність підприємства наведені в таблиці. Скласти звіт про фінансові результати підприємства на основі калькулювання повних витрат:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Показники | Мікрохви-льові печі | Тостери |
| 1 | Обсяг реалізації продукції, одиниць | 3000 | 2000 |
| 2 | Ціна за одиницю, грн.. | 300 | 100 |
| 3 | Змінні витрати на один виріб, грн: |  |  |
| - виробничі; | 50 | 40 |
| - на управління та збут | 45 | 50 |
| 4 | Загальні постійні розподілені витрати, грн: |  |  |
| - виробничі; | 10000 | 5000 |
| - на управління та збут | 2100 | 700 |

*Завдання №3*

Підприємство виготовляє один вид продукції. Скласти Звіт про фінансові результати, якщо підприємство застосовує систему калькулювання змінних витрат.

Дані про діяльність підприємства за І квартал :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | Місяць | | |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Вироблено одиниць продукції | 3000 | 3000 | 3000 |
| 2. Реалізовано одиниць продукції | 3000 | 2500 | 3500 |
| 3. Ціна за одиницю продукції, грн. | 50 | 50 | 50 |
| 4. Змінні витрати на одиницю продукції, грн :  виробничі  на управління та збут | 25  10 | 25  10 | 25  10 |
| 5. Постійні витрати , грн :  виробничі  на управління та збут | 21000  12000 | 21000  12000 | 21000  12000 |

*Завдання №5*

Компанія планує виготовити новий вид масла для авіації. Очікувана ціна масла – 27 за літр. Планується, що наступні стандартні витрати відносяться до виробництва спеціального масла впродовж року, що закінчується 31.12.20ХХ року:

- хімікат А: 0,3 літра по 7,50 грн за літр;

- хімікат Б: 0,7 літра по 10,50 грн за літр;

- витрати робочої сили – 0,25 години по 12,00 грн за годину;

- змінні загально виробничі витрати перерозподіляються за ставкою 18 грн за годину виробничої робочої сили.

Постійні загально виробничі витрати очікуються на рівні 25344 грн на рік. Прогнозний обсяг виробництва і реалізації продукції за 20ХХ рік наведений в таблиці:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | Січень - березень | Квітень - грудень | Всього |
| Виробництво, літрів | 2400 | 7200 | 9600 |
| Реалізація , літрів | 2200 | 7400 | 9600 |

Виробництво являється безвідходним, ніяких втрат не планується.

Скласти звіт про результати фінансово – господарської діяльності за кожні три місяця на основі калькулювання за методом змінних витрат.

**Тема 6: Облік витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами**

**План**

6.1.Сутність та основні завдання організації обліку нормативних витрат.

6.2.Облік нормативних витрат, змін норм і відхилень від норм.

6.3.Зведений облік витрат і калькулювання собівартості продукції при нормативному методі.

6.4.Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних.

6.5.Завдання для перевірки знань.

**6.1.Сутність та основні завдання організації обліку**

**нормативних витрат**

Для забезпечення ефективності контролю за витратами використовують нормативний метод обліку і калькулювання витрат. Це, як зазначається в Методичних рекомендаціях по формуванню собівартості продукції в промисловості, найбільш прогресивний метод, який дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості і оперативного управління виробництвом, при якому собівартість калькулюється вже в процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду. Основою цього методу є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від цих норм , а також облік зміни норм.

*Норма* – це заздалегідь встановлене числове вираження результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології та організації виробництва.

*Нормативні (стандартні) витрати* – це витрати на виробництво певної продукції , величину яких визначають на основі обґрунтованих норм, нормативів, технологічних карт та інженерних розрахунків. Найчастіше нормативи встановлюють на витрати матеріалів, оплату праці, на загально виробничі витрати тощо.

Основні види нормативів (стандартів) витрат :

Види нормативних витрат

Нормативи матеріальних витрат

Нормативи витрат на оплату праці

Нормативи амортизації

Нормативи загально виробничих витрат

Нормативи інших витрат

Теоретичні нормативи

Базисні нормативи

Поточні нормативи

За об’єктами нормування

За способом формування

**Рис.6.1. Основні види нормативів витрат**

*Теоретичні (ідеальні) нормативи* – це нормативи витрат за ідеальних умов діяльності підприємства (неперервної роботи обладнання у три зміни, роботи працівників без втрат робочого часу, безвідходного використання матеріальних ресурсів тощо).

*Базисні (основні) нормативи* встановлюють на тривалий термін (до п’яти років). Їх застосовують як основу для вивчення динаміки економічних показників на підприємстві (продуктивності праці, фондовіддачі тощо).

*Поточні (діючі) нормативи* - це нормативи, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у конкретному звітному періоді за реальних умов діяльності підприємства (кваліфікації працівників, рівня зносу обладнання, існуючої технології та організації виробництва).

*Головна мета обліку і калькулювання нормативних витрат* – оперативне виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів, їх аналіз за причинами та місцями виникнення, формування інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Систему обліку і калькулювання нормативних витрат доцільно застосовувати на підприємствах, де виробничі процеси часто повторюються і де існує чітко виражена залежність між вхідними ресурсами та виходом продукції.

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за нормативними затратами має такі особливості:

* + використання норм споживання ресурсів і облікових цін на ці ресурси у процесі діяльності підприємства;
  + відображення фактичних витрат як суми нормативних витрат і відхилень від норм;
  + оперативний облік відхилень від норм споживання ресурсів з визначенням величини відхилень за місцем їх виникнення, причинами і винуватцями для управління витратами;
  + системний облік змін норм для перевірки обґрунтованості поточного рівня норм і контролю економічної ефективності організаційно – технічних заходів;
  + складання звітів про витрати та деталізація даних про виявлені відхилення з урахуванням конкретних чинників щодо відхилень.

Система обліку і калькулювання нормативних витрат дає можливість :

* + визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислювати собівартість одиниці продукції за нормативними витратами;
  + приймати управлінські рішення стосовно цін на продукції;
  + контролювати витрати (на основі інформації про відхилення фактичних витрат від нормативів);
  + оцінювати роботу структурних підрозділів підприємства;
  + здійснювати управління витратами :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Визначення мети і завдань та вибір моделей управління витратами | | |  |
|  | | |  |
| Нормування витрат, розробка нормативів витрат  (матеріальних, на оплату праці, загапьновиробничих витрат тощо) | | |  |
|  |
|  | | |  |
| Використанні розроблених нормативів витрат у процесі поточної діяльності підприємства. Пошук шляхів дотримання поточних витрат у межах встановлених норм і кошторисів | | |  |
|  |
|  | | |  |
| Збір даних про нормативні та фактичні витрати й аналіз відхилень між ними | | |  |
|  | | |  |
| Вибір варіантів управлінських рішень щодо впливу на рівень витрат  та їх оцінювання | | |  |
|  | | |  |
| Прийняття рішень щодо: | | |  |
| регулювання витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності | встановлення ціни на виріб, замовлення, процес тощо | уточнення нормативів витрат |  |

**Рис.6.2. Система управління витратами на основі нормативів**

Нормативний метод передбачає дотримання наступних основних принципів:

1) встановлення техніко – економічними методами нормування основних норм витрат сировини і матеріалів, палива, енергії, заробітної плати та інших витрат на всі види продукції, що випускається, попереднього (до початку виробничого циклу) складання на їх основі калькуляції (розрахунку) нормативної собівартості по кожному виробу;

2) ведення впродовж місяця обліку змін діючих норм для коректування нормативної собівартості, визначення впливу цих змін на собівартість продукції і ефективності заходів, що були причиною змін норм;

3) облік фактичних витрат впродовж місяця з одночасним розподілом їх на витрати по нормам і відхилення від норм, а втрати від браку виробництва – тільки в межах норм;

4) встановлення і аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних, а також умов виникнення відхилень від норм за місцями їх виникнення;

5) визначення фактичної собівартості виготовленої продукції як суми нормативної собівартості, відхилень від норм і змін норм.

Для ефективного управління витратами доцільно встановлювати нормативи витрат на кожну конкретну виробничу операцію або на центр відповідальності. Для оцінювання собівартості продукції необхідно визначити нормативну собівартість одиниці продукції, яка включає усі нормативні витрати (прямі й непрямі), пов’язані з виробництвом цієї продукції.

Обґрунтування нормативів витрат на виготовлення продукції здійснюють двома основними методами:

1. на основі технічного (технологічного) аналізу виробничих операцій, за якого детально вивчають технологічні процеси виробництва продукції та обсяги витрачання ресурсів на їх здійснення. На основі цього розробляють норми прямих і непрямих витрат (матеріальних, на оплату праці, інших прямих виробничих витрат, загально виробничих витрат) на операцію, процес, одиницю продукції, замовлення тощо. Обґрунтовуючи норми витрат, враховують нормальний рівень виробництва на підприємстві, при якому забезпечується виконання планових показників реалізації продукції;
2. коригуванням фактичних даних про окремі види витрат підприємства на здійснення виробничих операцій за попередні звітні періоди на основі детального аналізу їх складу, вилучення з їхньої суми непродуктивних втрат, врахуванням зміни умов діяльності підприємства у плановому періоді (технології виробництва, складу обладнання, асортименту продукції, бюджету робочого часу тощо).

Можливі модифікації нормативного методу: повний і неповний облік нормативних витрат.

*Неповний* облік нормативних витрат являється менш точним, але й менш трудомістким. При цьому варіанті обліку нормуються лише прямі витрати і нормативна калькуляція складається лише по ним.

Інші спрощені варіанти нормативного обліку можуть ґрунтуватися на наступних положеннях:

1. залишки незавершеного виробництва при зміні норм не перераховуються, а всі зміни норм і відхилення від норм відносять на собівартість готової продукції;
2. при незначних змінах норм впродовж звітного періоду їх окремий обліку не організовують, а розглядають разом з відхиленнями від норм.

Дані спрощення суттєво знижують ефективність нормативного методу, якість отриманої інформації.

*Переваги* обліку і калькулювання нормативних витрат:

* + існує можливість порівняння витрат;
  + управління витратами здійснюють за відхиленнями;
  + посилюється мотивація працівників;
  + з’являється можливість оцінювати ефективність управління витратами.

*Недоліки* обліку і калькулювання нормативних витрат:

- зайві реагування на відхилення можуть призвести до зниження ефективності діяльності;

- не підходить до гнучкого виробництва з великою кількістю нестандартних операцій.

У зарубіжній практиці фактично аналогом нормативного методу обліку і калькулювання витрат є метод «стандарт – кост». Як і вітчизняний нормативний метод, так і метод «стандарт – кост», передбачають: нормування витрат; складання нормативних калькуляцій; облік нормативних витрат і відхилень від норм (за місцями виникнення та центрами відповідальності); аналіз відхилень та прийняття відповідних управлінських рішень. Основні відмінності між цими методами обліку полягають у тому, що:

- за системою «стандарт – кост» не ведуть обліку зміни норм витрат;

- відхилення від норм витрат за системою «стандарт – кост» нагромаджуються на спеціальних рахунках відхилень і в кінці звітного періоду списуються, здебільшого, на собівартість реалізованої продукції;

- вітчизняний нормативний метод передбачає оперативне документування та аналіз відхилень від норм, а при використанні методу «стандарт – кост» відхилення від норм визначають розрахунковим способом і аналізують зазвичай після закінчення, як правило, місяця.

*Таблиця 6.1.*

**Порівняльний аналіз нормативного методу і системи «стандарт – кост»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Область застосування | Система «стандарт – кост» | Нормативний метод |
| Облік змін норм | Поточний облік змін норм не ведеться | Ведеться в розрізі причин і ініціаторів |
| Облік відхилень від норм прямих витрат | Відхилення документуються і відносяться на винуватців та витрати діяльності | Відхилення документуються і відносяться на винуватців та витрати діяльності |
| Облік відхилень від норм непрямих витрат | Непрямі витрати відносяться на собівартість в межах норм, відхилення виявляються з урахуванням обсягів виробництва і відносяться на витрати діяльності | Непрямі витрати відносяться на собівартість в сумі нормативних витрат, відхилення відносяться на витрати діяльності |
| Варіанти ведення обліку | 1. облік витрат, випуску продукції і незавершеного виробництва ведеться по стандартній собівартості | 1. незавершене виробництво і випуск продукції оцінюється по нормам на початок періоду, а в поточному обліку виділяються відхилення від норм |
| 2. витрати на виробництво визначаються по фактичним витратам, випуск продукції – по нормативним, залишок незавершеного виробництва – по стандартам з урахуванням відхилень | 2. всі витрати враховуються по поточним нормам |

**6.2. Облік нормативних витрат, змін норм і відхилень від норм**

Найбільш важливим елементом нормативного методу являються калькуляції нормативної собівартості, основою яких виступає нормативне господарство підприємства, що представляє собою комплекс всіх завдань, нормативів і кошторисів, які використовуються для планування, організації і контролю виробничого процесу.

Нормативне господарство прийнято підрозділяти на чотири основні групи: планові завдання, нормативні документи технічної підготовки виробництва, нормативи витрачання ресурсів і допоміжні нормативні матеріали.

Складання калькуляції нормативної собівартості продукції починається з калькулювання собівартості деталей та вузлів шляхом складання нормативних карт. Нормативні калькуляції складаються на всі види виробів, що випускаються підприємством.

При складанні нормативних калькуляції на конструктивно складні вироби використовують принцип «від часткового до загального» :

Нормативна собівартість деталі

Прямі матеріальні витрати по нормам на деталь

Основна заробітна плата виробничих робочих по нормам на деталь

Нормативні витрати на збірку вузла

Собівартість напівфабрикатів та комоле-ктуючих

Нормативна собівартість вузла

Нормативні витрати на збірку виробу

Загальновиробничі витрати

Нормативна собівартість виробу

**Рис. 6.3. Складові нормативної собівартості складних виробів**

Можливе також складання нормативної калькуляції відразу на виріб в цілому. В цьому випадку використовується наступна інформація:

* + конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством;
  + комплектуючі відомості на покупні вироби та деталі;
  + технологічні маршрути виготовлення деталей, збірки вузлів та виробів;
  + норми витрат основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, що використовуються при виготовленні деталей, вузлів, виробів;
  + по детально – поопераційні розрахунки трудових витрат основних робочих, зайнятих виготовленням деталей, вузлів, виробів;
  + номенклатура матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів.

За своїм змістом відхилення від норм поділяються на три групи: негативні, позитивні та умовні.

*Негативні відхилення* представляють собою перевищення собівартості продукції і свідчать про окремі порушення в технології, організації і управлінні виробництвом.

*Позитивні відхилення* свідчать про здійснення заходів, спрямованих на зниження витрат, досягнення економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

*Умовні відхилення* можуть бути позитивними і негативними, вони з’являються в результаті розбіжностей в методиці складання планової і нормативної калькуляції. З огляду на методику в калькуляцію нормативної собівартості не включаються: планові втрати від браку, частково виконані операції тощо. Всі ці відхилення враховуються повністю і по закінченню місяця аналізуються шляхом співставлення з плановими величинами. Такий аналіз дозволяє виявити дійсну величину позитивних чи негативних відхилень.

Відхилення від норм встановлюються в кожному конкретному випадку за місцями їх виникнення.

Для виявлення відхилень від норм у вітчизняній практиці використовуються наступні методи:

1. метод сигнального документування;
2. метод розкрою партіями;
3. інвентарний метод.

*Метод сигнального документування* – використовується для виявлення відхилень, спричинених заміною чи понаднормативним витрачанням сировини чи матеріалів, різного роду доплат до заробітної плати тощо. Переваги цього методу полягають у відносній його простоті, точності, логічній ув’язці з фактичним витрачанням ресурсів. Оформлення сигнальної документації про відхилення (акт про заміну матеріалів, довідка – розрахунок на доплату заробітної плати…) супроводжується аналізом причин, що спричинили ці відхилення, здійсненням попереднього контролю доцільності додаткових витрат. Однак за допомогою цього методу враховується тільки частина відхилень, так як сфера його застосування достатньо обмежена.

*Метод розкрою партіями* використовується у тому випадку, коли з одного матеріалу виготовляється кілька деталей чи заготовок одночасно. Відхилення визначаються по кожній партії матеріалу, що надходить на розкрій порівнянням фактичних витрат з нормативними. Облік відхилень ведеться в Розкрійних листах чи картках, в яких наводяться дані про фактично витрачені матеріали, виготовлені заготовки, відходи. На підставі таких документів можна встановити причини й винуватців відхилень безпосередньо в процесі виробництва. До недоліків методу відноситься достатньо обмежене використання , так як обмежується операціями розкрою матеріалів (тканини, шкіра, пиломатеріали, листовий метал тощо).

*Інвентарний метод* ґрунтується на даних інвентаризації залишків невикористаних матеріалів, що зберігаються на робочих місцях. Фактичне витрачання певного матеріалу (ФВМ) визначається на підставі даних про вхідні (початкові) запаси на робочих місцях (Зпм), надходжень зі складу (Надх.) та залишків на кінець місяця (Зкм):

ФВМ = Зпм + Надх. - Зкм (6.1.)

Нормативні витрати визначаються як добуток кількості виготовлених деталей і норм витрат на одну деталь. Відхилення визначаються як різниця між фактичним і нормативним витрачанням певного матеріалу за місяць.

Недоліком цього методу являється те, що для виявлення причин виникнення відхилень необхідно використовувати спеціальні аналітичні розрахунки. Для підвищення ефективності інвентарного методу пропонується визначати відхилення за невеликий проміжок часу (декада, тиждень)

У вітчизняній практиці *зміни діючих норм* в процесі виробництва незалежно від причин (вдосконалення конструкції виробу, технології його виготовлення, використання нових матеріалів, обладнання тощо) необхідно обов’язково реєструвати та документувати.

Повідомлення про зміни норм оформлюються:

* + технічним відділом (витрачання матеріалів);
  + плановим відділом (ціни на матеріали);
  + відділом праці і заробітної плати (норми виробітку, розцінки);
  + служба головного енергетика (паливо, енергія).

В повідомленні вказуються наступні реквізити: найменування деталі, по якій змінюються норми, старі й нові норми, ефект від зміни норм, дата й обґрунтування причини зміни норм.

На підставі обліку змін норм вносяться відповідні зміни в нормативну калькуляцію, визначається вплив зміни норм на фактичну собівартість продукції звітного періоду. Для спрощення розрахунків здійснюється переоцінка залишків незавершеного виробництва на початок місяця по новим і старим нормам (як правило, коефіцієнтним методом). Результат такої переоцінки прибавляється до нормативної собівартості продукції з відповідним знаком. При цьому показник зміни норм відображається у зведеному обліку.

**6.3.Зведений облік витрат і калькулювання собівартості продукції**

**при нормативному методі**

У кінці звітного періоду здійснюється зведений облік витрат, призначення якого полягає в наступному:

1) накопичення витрат по калькуляційним статтям в розрізі норм, відхилень від норм і змін норм;

2) переоцінка собівартості незавершеного виробництва;

3) розподіл витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець звітного періоду;

4) розрахунок індексів відхилень від норм і індексів змін норм по всім статтям калькуляції.

Вирішуються ці завдання при складанні відомості зведеного обліку витрат.

Накопичення витрат по статтям калькуляції передбачає узагальнення всіх витрат, пов’язаних з виробництвом продукції в цехах підприємства. Данні про всі витрати наводяться у Відомості зведеного обліку уже в згрупованому по цехам вигляді.

У зв’язку з тим, що всі показники у Відомості повинні бути порівняними, тобто в їх основу повинні бути покладені діючі в поточному місяці норми, виникає необхідність переоцінки незавершеного виробництва на початок місяця. Перерахунок собівартості незавершеного виробництва здійснюється у відповідній послідовності:

1 етап – розрахунок індексів зміни норм витрат, що формують собівартість незавершеного виробництва;

2 етап – розрахунок нормативної собівартості незавершеного виробництва по новим нормативам;

3 етап – розрахунок зміни норм в собівартості незавершеного виробництва.

У Відомості зведеного обліку визначають індекси відхилень від норм витрат (Ів) по кожній статті калькуляції:

Ів = сума відхилень від норм / нормативні витрати

На підставі Відомості зведеного обліку витрат розраховують фактичну собівартість продукції не шляхом прямого підрахунку по статтям витрат , а як

алгебраїчну суму нормативних витрат, змін норм і відхилень від норм:

ФС = ПВн ± Відхн ± Змн (6.2.)

де ФС – фактична собівартість;

ПВн – поточні витрати по встановленим нормам;

Відхн – відхилення від діючих норм витрат;

Змн - зміни діючих норм витрат.

Увідповідності до Методичних рекомендацій по формуванню собівартості продукції в промисловості рекомендується розподіляти відхилення від норм між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва на кінець періоду:

Відхилення від норм

У виробництві з нестабіль-ними залишками НЗВ

У виробництві з постійними залишками НЗВ

Собівартість НЗВ на кінець місяця

Собівартість готової продукції

Собівартість готової продукції

**Рис. 6.4. Порядок роподілу відхилень від норм**

Фактичну собівартість продукції відображають у звітній калькуляції виробу, в якій приводять розшифровку матеріальних витрат і витрат на оплату праці, що дозволяє використовувати цю інформацію для проведення факторного аналізу зазначених витрат.

**6.4. Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних**

Важливою проблемою обліку і калькулювання нормативних витрат є виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних. Ці відхилення необхідно визначати й аналізувати як за місцем їх виникнення (процесами, центрами відповідальності, видами продукції), так і за основними причинами. Відхилення можуть бути як сприятливими (економія) так і несприятливими (перевитрати). Відхилення можуть бути зумовлені змінами цін на ресурси, обсягів використання ресурсів на одиницю об’єкта калькулювання та обсягу діяльності.

До відхилень, *зумовлених змінами цін на ресурси*, належать:

а) за матеріалами – зміна закупівельних цін на матеріали;

б) за заробітною платою – зміна тарифних ставок або відрядних розцінок;

в) за загальновиробничими витратами – зміна ставки розподілу загально виробничих витрат.

Відхилення, *зумовлені змінами обсягу використання* (кількості ресурсів), включають:

а) за матеріалами – відхилення у кількості витрачених матеріалів;

б) за заробітною платою – відхилення у кількості відпрацьованих людино – годин;

в) за загальновиробничими витратами – відхилення у значенні бази розподілу загально виробничих витрат.

Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних (за усіма видами витрат), здебільшого, розпочинають із визначення загальної суми відхилення. Після цього загальне відхилення деталізують за впливом основних чинників.

Для визначення величини відхилень використовують метод факторного аналізу. При аналізі відхилень витрат матеріалів та витрат на оплату праці нормативні витрати обов’язково перераховують на фактичний обсяг діяльності. Таким чином забезпечується коректність порівнянь.

Відхилення матеріальних витрат може бути зумовлене зміною ціни матеріалів (відхилення за ціною) або зміною кількості витраченого матеріалу (відхилення за використанням):

(1)

* фактична кількість використаного матеріалу
* фактична ціна

(2)

* фактична кількість використаного матеріалу

- нормативна ціна

(3)

- нормативна кількість використаного матеріалу на фактичну кількість виготовлених виробів

- нормативна ціна

Відхилення внаслідок зміни ціни на матеріали (4) = (1) - (2)

Відхилення внаслідок зміни кількості витрачених матеріалів (5) = (2) - (3)

Загальна сума відхилення фактичних витрат матеріалів від нормативних

(6) = (4) + (5)

**Рис. 6.5.Відхилення матеріальних витрат**

Відхилення витрат на оплату праці може виникати внаслідок зміни тарифної ставки (відхилення за ставкою) або кількості відпрацьованих людино – годин (відхилення за ефективністю):

(1)

* фактична кількість від-працьованих людино - годин
* фактична тарифна ставка

(2)

* фактична кількість від-працьованих людино - годин

- нормативна тарифна ставка

(3)

- нормативна кількість відпрацьованих людино - годин на фактичну кількість виготовлених виробів

- нормативна тарифна ставка

Відхилення внаслідок зміни тарифної ставки (4) = (1) - (2)

Відхилення внаслідок зміни кількості від-працьованих людино - годин (5) = (2) - (3)

Загальна сума відхилення фактичних витрат на оплату праці від нормативних

(6) = (4) + (5)

**Рис. 6.6. Відхилення витрат на оплату праці**

Для аналізу відхилень загальновиробничі витрати поділяють на дві складові: змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати. Відхилення суми змінних загальновиробничих витрат виникає внаслідок зміни фактичного значення ставки розподілу цих витрат порівняно з нормативним (відхилення за витрачанням) або внаслідок зміни значення бази розподілу (відхилення за ефективністю).

(1)

фактичні змінні загально виробничі витрати

(2)

* фактична база розподілу змінних загально виробничих витрат

- нормативна ставка розподі-лу змінних загально вироб-ничих витрат

(3)

- нормативна база розподілу змінних загально виробничих витрат для фактичної кіль-кості одиниць виготовлених виробів

- нормативна ставка розпо-ділу змінних загально виро-бничих витрат

Відхилення внаслідок зміни ставки розподілу змінних загально виробничих витрат (4) = (1) - (2)

Відхилення внаслідок зміни бази розподілу змінних загально виробничих витрат

(5) = (2) - (3)

Загальна сума відхилення фактичних змінних загально виробничих витрат від нормативних

(6) = (4) + (5)

**Рис. 6.7. Відхилення загальновиробничих витрат**

Загальне відхилення фактичних постійних загальновиробничих витрат складається з відхилення між сумами нормативних і фактичних постійних загально виробничих витрат (відхилення за витрачанням), а також відхилення між розподіленими постійними загально виробничими витратами та нормативною сумою постійних загально виробничих витрат (відхилення за обсягом):

(1)

фактичні постійні загально- виробничі витрати

(2)

нормативні постійні

загальновиробничі витрати

(3)

Розподілені постійні загально виробничі витрати = нормативна ставка розподілу постійних загально виробни-чих витрат \* нормативна база постійних загальновиробничих витрат на фактичну кількість виготовлених виробів

Відхилення за використанням :

(4) = (1) - (2)

Відхилення за обсягом:

(5) = (2) - (3)

Загальна сума відхилення фактичних постійних загальновиробничих витрат від нормативних

(6) = (4) + (5)

**Рис. 6.8. Загальне відхилення фактичних постійних загальновиробничих витрат**

У системі «стандарт - кост» для обліку відхилень фактичних витрат від стандартних застосовують спеціальні рахунки відхилень. У кінці звітного періоду (місяця, кварталу) накопичені на рахунках суми відхилень списують на собівартість реалізованої продукції, яку обліковують за стандартними витратами. Фактична собівартість реалізованої продукції (Сф) дорівнює алгебраїчній сумі витрат за нормами (Вн) та відхилень від норм (Δ В):

Сф = Вн ± Δ В (6.3.)

Організація системи обліку і калькулювання нормативних витрат сприяє удосконаленню контролю за витратами і формуванням прибутку, координуванню планів роботи окремих структурних підрозділів підприємства задля досягнення стратегічних завдань його діяльності.

* 1. **Завдання для перевірки знань**

**Теми рефератів**

1. Сутність і види нормативів (стандартів) витрат.

2. Мета і порядок організації обліку нормативних витрат.

3. Спільні риси та відмінності між нормативним методом обліку витрат і методом «стандарт - кост».

4. Причини виникнення та аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних за матеріалами.

5. Порядок аналізу відхилень фактичних витрат на оплату праці від нормативних.

6. Аналіз відхилень фактичних загальновиробничих витрат від нормативних.

**Тести**

*1. Нормативна калькуляція – це розрахунок:*

а) усіх нормативних витрат підприємства;

б) витрат на нормативний процес;

в) собівартості одиниці продукції, здійснений за статтями витрат, який складається за нормативними витратами.

*2. Нормативний метод калькулювання собівартості продукції полягає в наступному:*

а) фактична собівартість певного виду продукції визначається шляхом коригування його нормативної собівартості на суму відхилень від норм і зміни норм;

б) діленні витрат за об’єктом їх обліку, що належить до товарного випуску продукції, на кількість виготовлених виробів;

в) підсумовуванні попередньо визначених витрат на виготовлення виробів .

*3. Нормативний метод обліку витрат включає:*

а) поточний облік витрат окремо за встановленими нормами з урахуванням відхилень від них; системний облік зміни норми; складання і періодичне коригування нормативної калькуляції; визначення фактичної собівартості випуску продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості;

б) визначення фактичної собівартості випущеної продукції, системний облік зміни норм;

в) а) і б) разом.

*4. Забезпечення своєчасного виявлення економії або додаткових витрат за рахунок* *відхилень від встановленого технологічного процесу, зміни складу сировини та матеріалів, асортименту випущеної продукції – це метод обліку витрат:*

а) позамовний;

б) нормативний;

в) попроцесний.

*5. Основна мета системи обліку нормативних витрат:*

а) розподіляти витрати більш точно;

б) контролювати і управляти витратами;

в) зменшити суб’єктивність управлінських рішень.

*6 Які з показників звичайно не включаються в нормативні витрати на одиницю продукції:*

а) непрямі матеріальні витрати;

б) прямі трудові витрати;

в) заробітна плата президента компанії.

*7.У системі обліку нормативних витрат за вітчизняною практикою записи на рахунках запасів і витрат ведуться*:

а) тільки за нормативами;

б) за нормативами, відхиленнями і разом (фактично);

в) тільки за фактичними витратами.

*8. Нормативні витрати – це:*

а) витрати на виготовлення продукції за звичайних умов виробництва;

б) витрати, величина яких визначається на основі обґрунтованих норм витрачання ресурсів, нормативів, технологічних карт та інженерних розрахунків;

в) витрати на оплату праці і матеріальних ресурсів на виготовлення одиниці продукції.

*9. Теоретичні нормативи (стандарти)- це:*

а) нормативи витрат за ідеальних умов діяльності підприємства;

б) нормативи, які встановлюють на теоретично визначений тривалий період часу;

в) нормативи, що відображають теоретичні витрати, необхідні для виготовлення продукції.

*10. Базисні нормативи – це:*

а) нормативи, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у конкретному звітному періоді за реальних умов діяльності підприємства;

б) нормативи, які встановлюють на тривалий період часу (до п’яти років) і застосовують як основу для вивчення динаміки економічних показників на підприємстві;

в) нормативи витрат за ідеальних умов діяльності підприємства.

*11. Поточні нормативи – це:*

а) нормативи, які встановлюють на тривалий період часу (до п’яти років);

б) нормативи витрат за ідеальних умов діяльності підприємства;

в) нормативи, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у конкретному звітному періоді за реальних умов діяльності підприємства

*12. Сприятливим відхиленням вважають:*

а) перевищення норм витрат;

б) фактичні витрати, менші за нормативні;

в) економію ресурсів.

*13. Несприятливим відхиленням вважають:*

а) економію ресурсів;

б) фактичні витрати, менші за нормативні;

в) перевитрати ресурсів.

*14. Відхилення від норм за ціною основних матеріалів визначають як добуток від множення:*

а) (фактична ціна - нормативна ціна) \* фактична кількість витраченого матеріалу;

б) (фактична кількість - нормативна кількість матеріалу) \* нормативна ціна;

в) (фактична ціна - нормативна ціна) \* кількість матеріалу за нормою.

*15. Відхилення від норм за використанням основних матеріалів визначають як добуток від* *множення:*

а) (фактична ціна - нормативна ціна) \* фактичнуа кількість витраченого матеріалу;

б) (фактична кількість - нормативна кількість матеріалу) \* нормативна ціна;

в) (фактична кількість - нормативна кількість матеріалу) \*фактична ціна.

*16. Відхилення від норм за ставкою оплати прямих трудових витрат визначають як добуток*  *від множення:*

а) (фактична ставка - нормативна ставка) \* фактичний час роботи;

б) (фактична ставка-нормативна ставка) \* нормативний час роботи;

в) (фактичний час роботи - нормативний час роботи) \* нормативна ставка оплати праці.

*17. Компанія використовує систему калькулювання нормативних витрат.* Є така інформація щодо витрат праці основних робітників:

- нормативна ставка за годину 6,00 гри

- фактична оплата праці за ставкою 6,10 грн

- нормативний час фактичного обсягу виробництва 3 000 годин

- відхилення за рахунок продуктивності праці ( 1200 ) грн.

Фактичні витрати на оплату праці становили:

а) 2 800 грн;

б) 3 196 грн;

в) 2 804 грн.

**Практичні завдання:**

*Завдання №1*

Підприємство спеціалізується на виготовленні декоративних дерев’яних тарілок. Для виготовлення однієї тарілки необхідно витратити 1,5 дм2 дерев’яної дошки та 20 хвилин роботи одного робітника – столяра. Після виготовлення усі тарілки перевіряють на якість і вилучають ті, що мають дефекти деревини. Здебільшого, бракованою є одна з десяти виготовлених дерев’яних тарілок. Кожну прийняту тарілку розмальовують візерунком. Для розмальовування однієї тарілки витрачають 0,2 л фарби і 40 хвилин роботи одного майстра художнього розпису. Дерев’яна дошка для тарілок коштує 10 грн за 1 дм2 . Один літр фарби для розпису тарілок коштує 80 грн. Тарифна ставка за одну годину роботи робітників становить:

- робітника – столяра – 8 грн;

- майстра художнього розпису – 15 грн.

Необхідно:

- обчислити нормативні витрати матеріалів і нормативні витрати на оплату праці для виготовлення однієї декоративної тарілки;

- скласти нормативну калькуляцію витрат на виготовлення однієї тарілки.

*Завдання №2*

Заповнити Лист нормативних витрат на одиницю продукції, визначивши необхідні суми:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *І. Матеріальні витрати* | | | |
| Види матеріалів | Кількість за нормою | Ціна за норма-тивом, грн | Загальні витрати, грн.. |
| 1. Матеріал А, кг | 1,0 | 8,0 | ? |
| 2. Матеріал Б, кг | 4,0 | 2,5 | ? |
| 3. Матеріал В, кг | 1,5 | 20,0 | ? |
| *Разом матеріалів* | - | - | ? |
| *ІІ. Виробничі операції* | | | |
| Операції | Час за нормою,  люд. - год. | Нормативна розцінка, грн | Загальні витрати, грн |
| 1. Обробка матеріалу А | 2 | 10 | ? |
| 2. Обробка матеріалу Б | 3 | 8 | ? |
| 3. Обробка матеріалу В | 1 | 12 | ? |
| 4. З’єднання компонентів | 4 | 15 | ? |
| *Разом* | 10 | - | ? |
| *ІІІ. Розподілені загально виробничі витрати за ставкою 5,00 грн на 1 людино – годину, всього* | | | ? |
| *ІV. Загальні нормативні витрати на одиницю продукції* | | | *?* |

*Завдання №3*

Визначити і проаналізувати відхилення від норм витрат на оплату праці, якщо відомо, що:

1) впродовж місяця виготовлено 300 виробів;

2) норми витрат на одиницю продукції становлять:

- трудомісткість – 8 людино – годин;

- тарифна ставка – 23 грн;

3) фактично відпрацьовано 2580 людино – годин, нарахована заробітна плата в сумі 60 630 грн.

*Завдання №4*

Визначити і проаналізувати відхилення від норм матеріальних витрат, якщо відомо, що :

1) впродовж місяця виготовлено 200 виробів;

2) норми витрат на одиницю продукції становлять – 4 кг за ціною 20 грн за кілограм (без ПДВ);

3) фактично витрачено 900 кг матеріалів на загальну суму 20 000 грн.

**Тема 7: Аналіз взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства**

**План:**

7.1.Мета і класифікація методів аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг діяльності – прибуток»

7.2.Математичні методи аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг діяльності – прибуток»

7.3.Графічні методи аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг діяльності – прибуток»

7.4. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни й обсягу виробництва і реалізації продукції.

7.5. Аналіз «витрати – обсяг діяльності - прибуток» за умов асортименту

7.6. Завдання для перевірки знань

**7.1.Мета і класифікація методів аналізу взаємозв’язку**

**«витрати – обсяг діяльності – прибуток»**

Перед менеджером суб’єкта господарювання постійно постають питання:

1) який обсяг діяльності забезпечить відшкодування всіх витрат?

2) яку кількість продукції слід реалізувати,щоб одержати бажаний прибуток?

3) як вплине на прибуток зниження ціни продукції та збільшення обсягу продажу?

4) на скільки треба збільшити обсяг продажу, щоб зберегти існуючий рівень прибутку?

Відповідь на ці та аналогічні питання можна отримати шляхом *аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг діяльності – прибуток»* - методу системного дослідження взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства.

Виділяють дві основні моделі аналізу «витрати – обсяг діяльності - прибуток»: економічну і бухгалтерську. *Економічна модель* розглядає поведінку витрат у довгостроковому періоді. *Бухгалтерська модель* аналізу «витрати – обсяг діяльності - прибуток» розглядає поведінку витрат у межах певного короткого періоду часу – релевантного діапазону, протягом якого неможливо швидко змінити обсяг діяльності. Тому лінії доходу і витрат в бухгалтерській моделі мають прямолінійний характер.

Бухгалтерську модель аналізу «витрати – обсяг діяльності - прибуток» використовують для визначення:

* точки беззбитковості діяльності підприємства;
* оптимального співвідношення витрат підприємства;
* суми прибутку при певному обсязі реалізації продукції;
* впливу зміни величини витрат, ціни та обсягу виробництва і реалізації продукції на суму прибутку підприємства;
* рівня ризику операційної діяльності підприємства.

Аналіз взаємозв’язку «витрати – обсяг діяльності - прибуток»» здійснюють за допомогою різних методів:

- математичні (метод рівняння, маржинальний метод);

- графічні методи (графік беззбитковості, графік взаємозв’язку «Обсяг - Прибуток», графік маржинального доходу).

Важливим елементом аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг – прибуток» є аналіз беззбитковості, побудований на основі розподілу витрат на зміні, постійні, а також обчислення точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг продажу.

*Точка беззбитковості* – це обсяг реалізації, при якому:

- доходи підприємства дорівнюють його витратам,

- маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних, грошових одиницях, або у відсотках до нормальної потужності.

Застосовуючи аналіз «витрати – обсяг - прибуток», слід враховувати *припущення*, покладені в його основу:

1. *інші фактори є постійними*

Аналіз передбачає, що фактором витрат і доходів є лише обсяг діяльності (обсяг продажу), а решта факторів (ціна, технологія тощо) не змінюються впродовж аналізованого періоду.

Проте якщо відбуваються зміни у продуктивності, цінах, методі виробництва тощо, - це може суттєво вплинути на доходи та витрати підприємства. Якщо вказані зміни є значними, результати аналізу «витрати – обсяг - прибуток» виявляться помилковими. Тому на стадії планування доцільно здійснювати аналіз окремо для кількох ситуацій, які враховують імовірні припущення щодо динаміки інших змінних факторів.

*2) один вид продукції або постійна комбінація продажу*

Аналіз можна застосовувати за умов виробництва одного виду продукції або постійного співвідношення кількох видів продукції у комбінації їх продажу. Тож якщо мають місце зміни у комбінації продажу, слід внести відповідні корективи в результати початкових розрахунків.

*3)* *прибуток визначають на основі калькулювання змінних витрат*

Аналіз взаємозв’язку «витрати – обсяг - прибуток» передбачає, що всі постійні витрати вираховуються з доходу звітного періоду. Якщо підприємство застосовує калькулювання повних витрат, тоді розглянута методика аналізу може бути застосована лише за відсутності змін у товарних запасах. Якщо обсяги виробництва та реалізації не збігаються, точка беззбитковості за умов використання методу калькулювання повних витрат залежатиме від трьох факторів: фактичного обсягу реалізації; фактичного обсягу виробництва; обсягу виробництва, на підставі якого встановлено ставки розподілу постійних загальновиробничих витрат.

*4) сукупні витрати та дохід є лінійною функцією випуску*

Лінійний зв'язок між змінними витратами на одиницю, ціною та обсягом діяльності, а також незмінність величини постійних витрат зберігаються лише за умов релевантного діапазону діяльності підприємства та в межах короткого відрізку часу.

Застосування аналізу щодо діяльності за межами релевантного діапазону може призвести до помилкових результатів.

*5) витрати можна точно розподілити на змінні та постійні*

Оскільки в основу аналізу покладено розподіл витрат на змінні й постійні, точність аналізу залежить від того, наскільки надійною є функція витрат.

Наведені припущення певною мірою обмежують можливості аналізу «витрати – обсяг - діяльність». Однак виваженне застосування такого аналізу дозволяє отримувати необхідну інформацію для планування, ціноутворення та прийняття рішень.

**7.2.Математичні методи аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг діяльності – прибуток»**

*Метод рівняння*

Обчислення точки беззбитковості за допомогою рівняння:

*Дохід від реалізації = змінні витрати + постійні витрати +*

*+ операційний прибуток* (7.1)

У точці беззбитковості прибуток відсутній, тому рівняння буде мати вигляд:

*Дохід від реалізації = змінні витрати + постійні витрати* (7.2)

Це рівняння можна записати інакше:

*Ціна одиниці \* кількість одиниць = змінні витрати на одиницю \* кількість*

*одиниць + постійні витрати* (7.3)

Тоді точка беззбитковості в натуральних одиницях :

*ТБод = постійні витрати / (ціна одиниці - змінні витрати на одиницю)*  (7.4)

Точка беззбитковості в грошових одиницях:

*ТБ грн. = ТБод \* ціна одиниці* (7.5)

чи:

*ТБ грн. = змінні витрати + постійні витрати (у точці беззбитковості)* (7.6)

Обчислення точки беззбитковості є важливим елементом аналізу, але на практиці менеджера більше цікавить обсяг і ціна реалізації, що забезпечать отримання бажаного прибутку:

*Кільк. од. = (постійні витрати + операційний прибуток) / (ціна одиниці-*

*- змінні витрати на одиницю)* (7.7)

*Маржинальний метод*

Скористаємося наступною залежністю:

Дохід від реалізації

- Змінні витрати

= Маржинальний дохід (МД)

- Постійні витрати

= Операційний прибуток

Для одиниці продукції маржинальний дохід визначається як різниця між ціною і змінними витратами:

*МДод = ціна одиниці - змінні витрати на одиницю* (7.8)

Тобто, точка беззбитковості в натуральних одиницях дорівнюватиме:

*ТБод = постійні витрати / МДод*  (7.9)

Для обчислення точки беззбитковості у грошових одиницях можна використати коефіцієнт маржинального доходу (КМД):

*КМД = МД / дохід від реалізації* (7.10)

Точка беззбитковості в грошових одиницях:

*ТБ грн. = постійні витрати / КМД* (7.11)

Обсяг реалізації, що забезпечить отримання запланованого прибутку :

*Кільк. од. = (постійні витрати +операційний прибуток) / МДод* (7.12)

Дохід від реалізації, що забезпечить отримання запланованого прибутку:

*Дохід від реаліз. = (постійні витрати + операційний прибуток ) / КМД* (7.13)

Прибуток за певного обсягу реалізації можна встановити, виходячи з рівняння:

*Операційний прибуток = дохід від реалізації – (змінні витрати +*

*+ постійні витрати)* (7.14)

або:

*Операційний прибуток = (дохід від реалізації \* КМД) –*

*- постійні витрати* (7.15)

**7.3.Графічні методи аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг діяльності – прибуток»**

Аналіз взаємозв’язку «витрати – обсяг – прибуток» можна здійснити за допомогою графіків:

- беззбитковості

- взаємозв’язку обсягу та прибутку

- маржинального доходу

*Графік беззбитковості* показує прибуток чи збиток при певних витратах, його будують у такій послідовності:

1) побудова осей графіка;

2) нанесення ліній постійних витрат;

3) обчислення загальних витрат;

4) нанесення ліній змінних витрат;

5) розрахунок доходу від реалізації;

6) нанесення лінії загального доходу.

Точка перетину лінії загальних витрат та лінії доходу від реалізації є точкою беззбитковості. Графік беззбитковості демонструє рівень постійних та змінних витраті величину доходу від реалізації при різних обсягах діяльності підприємства.

*Графік взаємозв’язку «прибуток - обсяг»* ілюструє залежність прибутку від обсягів реалізації в натуральних чи вартісних показниках, тобто показує, при якому обсязі реалізації підприємство починає отримувати прибуток і який прибуток воно отримає при заданому обсязі реалізації.

*Графік маржинального доходу* ілюструє залежність маржинального доходу від обсягів реалізації і витрат підприємства. Цей графік дає можливість виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу. Для його побудови наносять спочатку лінію змінних витрат, а потім – постійних.

У точці беззбитковості маржинальний дохід дорівнює постійним витратам, а потім зі збільшенням обсягів реалізації зростає прибуток підприємства.

* 1. **Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни й обсягу виробництва і реалізації продукції.**

Важливим напрямом аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг – прибуток» є аналіз чутливості прибутку до зміни інших параметрів діяльності.

*Аналіз чутливості прибутку* – це визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу реалізації.

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу реалізації можна використати наступні показники:

* коефіцієнт маржинального доходу;
* запас фінансової міцності;
* операційний леверидж (важель).

Визначення впливу зміни обсягу реалізації на прибуток за допомогою коефіцієнта маржинального доходу:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Зміна прибутку* | *=* | *Зміна обсягу реалізації (продажу)* | *х* | *Коефіцієнт маржинального доходу* | (7.16) |
|  |  |  |  |  |  |

Підвищити ефективність виробництва можна якщо:

* підвищити ціну одиниці продукції;
* знизити змінні витрати на одиницю продукції;
* знизити суму постійних витрат;
* збільшити обсяги виробництва продукції.

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу реалізації можна використати *запас фінансової міцності* – величина, на яку фактичний (або запланований) дохід від реалізації перевищує беззбитковий :

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Запас фінансової міцності* | *=* | *Дохід від реалізації* | *-* | *Точка беззбитковості*  *(в грн)* | (7.17) |

Запас фінансової міцності відображає граничну величину можливого зниження доходу від реалізації без ризику зазнати збитків.

Показник запасу фінансової міцності можна також використати для визначення суми операційного прибутку:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Операційний прибуток* | *=* | *Запас фінансової міцності* | *х* | *Коефіцієнт маржинального доходу* | (7.18) |

Поряд з абсолютним значенням запасу фінансової міцності використовують *коефіцієнт фінансової міцності* – співвідношення запасу фінансової міцності та фактичного (або запланованого) доходу від реалізації:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Коефіцієнт запасу фінансової міцності* | *=* | *Запас фінансової міцності* | */* | *Дохід від реалізації* | (7.19) |

Коефіцієнт запасу фінансової міцності являється вимірником ризику нерентабельності роботи підприємства. Чим більше значення має цей коефіцієнт, тим менше ймовірність того, що підприємство зазнає збитки в разі зменшення доходів від реалізації.

Структура витрат – це співвідношення постійних та змінних витрат підприємства. Механізм впливу зміни співвідношення постійних і змінних витрат на суму та рівень прибутку підприємства називають *операційним левериджем* (операційним важелем, виробничим важелем або операційним леверіджем). Використовуючи операційний леверидж можна управляти прибутком підприємства за умови зміни обсягів реалізації продукції на основі оптимізації співвідношення його постійних та змінних витрат. Ефект операційного левериджу пояснюється тим, що чим менша питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим нижче значення має коефіцієнт маржинального доходу.

Кількісним показником операційного леверіджу являється його фактор (ефект) :

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Ефект операційного леверіджу* | *=* | *Маржинальний дохід* | */* | *Прибуток* | (7.20) |

Ефект операційного левериджу визначає відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу реалізації:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Відсоток зміни прибутку* | *=* | *Ефект операційного леверіджу* | *х* | *Відсоток зміни доходу від реалізації* | (7.21) |

Коефіцієнт маржинального доходу, запас фінансової міцності та операційний леверідж являються важливими індикаторами реагування прибутку на зміну доходу від реалізації. Але вони не дають відповіді на питання: як зміниться прибуток у разі зміни витрат, ціни та (або) обсягу реалізації.

Результат зміни витрат та обсягу виробництва і реалізації продукції на прибуток підприємства визначають, використовуючи такі основні методи:

* метод порівняння показників звітів про фінансові результати підприємства до і після зміни певного чинника;
* метод диференційного аналізу показників, згідно з яким аналізують тільки ті показники, які змінюються під впливом прийнятих рішень (релевантні дані);

- метод порівняння суми маржинального доходу до і після зміни певного чинника, при якому обчислюють суми маржинального доходу підприємства до і після змін у його діяльності; результат, отриманий унаслідок порівняння, коригують на суму зміни постійних витрат.

**7.5. Аналіз «витрати – обсяг діяльності - прибуток»**

**за умов асортименту**

На практиці існує багато підприємств, що виготовяють кілька видів продукції (надають кілька видів послуг). У таких випадках аналіз ускладнюється і ґрунтується на *комбінації продажу* – співвідношенні окремих видів продукції у загальному обсязі реалізації. Це співвідношення можна виразити у відсотках або у пропорції виробів. Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину маржинального доходу на одну умовну одиницю.

*Середньозважений маржинальний дохід* – це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *МДсередн.* | *=* | *∑ (МДі* | *х* | *КПі)* | (7.22) |

де МДі  - маржинальний дохід на одиницю і-того виробу;

КПі - комбінація продаж.

Існує й інший спосіб обчислення середньозваженого маржинального доходу:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *МДсередн.* | *=* | *Загальний МД* | */* | *Загальна кількість продукції* | (7.23) |

Наведена методика аналізу залежить від точної і фіксованої комбінації продажу. Якщо комбінація змінюється, змінюються і результати аналізу. В цьому випадку необхідно повторити аналіз для нових вихідних даних чи визначити точку беззбитковості у вартісному вираженні, використовуючи формулу:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *ТБгрн.* | *=* | *Загальні постійні витрати* | */* | *КЗМД* | (7.24) |

де КЗМД - коефіцієнт загального маржинального доходу:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *КЗМД* | *=* | *Загальний маржинальний дохід* | */* | *Загальний дохід від реалізації* | (7.25) |

Даний підхід до аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг - прибуток» передбачає, що всі постійні витрати являються непрямими по відношенню до конкретних видів продукції. На практиці більша частина постійних витрат має саме такий характер.

Однак якщо окремі види постійних витрат (наприклад, амортизація спеціального обладнання) пов’язані з виробництвом певного виду продукції, необхідно проводити аналіз по кожній виробничій лінії, а не по підприємству в цілому.

**7.6. Завдання для перевірки знань**

**Теми рефератів**

1. Сутність і основні завдання аналізу «витрати – обсяг діяльності - прибуток».

2. Методи визначення точки беззбитковості та їх характеристика.

3. Сутність та порядок обчислення показників запасу фінансової міцності та коефіцієнта фінансової міцності.

4. Особливості аналізу «витрати – обсяг діяльності - прибуток» у разі виробництва і реалізації підприємством декількох видів продукції.

5. Основні припущення, покладені в основу аналізу «витрати – обсяг діяльності - прибуток».

**Тести**

*1. Точка беззбитковості – це:*

а) обсяг реалізації продукції, при якому доходи підприємства дорівнюють сумі змінних витрат;

б) обсяг реалізації продукції, при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток дорівнює нулю;

в) обсяг виробництва продукції, при якому прибуток підприємства дорівнює нулю.

*2. Запас міцності - це:*

а) величина, на яку фактичний або запланований обсяг реалізації продукції перевищує точку беззбитковості;

б) співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує відсоток зростання прибутку більший, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації;

в) величина, на яку фактичний обсяг реалізації продукції перевищує плановий

*3. Зростання суми постійних витрат підприємства зумовлює:*

а) збільшення значення точки беззбитковості;

б) зменшення значення точки беззбитковості;

в) точка беззбитковості не змінюється.

*4. Метод диференційного аналізу впливу витрат та обсягу виробництва і реалізації продукції передбачає:*

а) аналіз показників звітів про фінансові результати підприємства до і після зміни певного чинника;

б) аналіз тільки тих показників, які змінюються під впливом прийнятих управлінських рішень;

в) визначення зміни суми маржинального доходу підприємства

*5. Сукупні постійні витрати підприємства складають* 683200 грн, обсяг виробництва - 500 одиниць виробів. При обсязі виробництва в 560 одиниць виробів постійні витрати складуть:

а) 683 200 грн у сумі;

б) 765 184 грн у сумі;

в) 1220 грн на одиницю.

*6. Змінні витрати на одиницю продукції* складають 85 грн при обсязі виробництва 1000 одиниць. Якщо обсяг виробництва зміниться до 1250 одиниць, змінні витрати на одиницю складуть:

а) 75 грн;

б) 85 грн;

в) 68 грн.

*7. Загальні витрати підприємства на виробництво* 30000 одиниць продукції становлять 540 000 грн, змінні витрати на одиницю продукції – 11 грн. Витрати підприємства на виробництво 15000 одиниць продукції складуть:

а) 270 000 грн;

б) 375 000 грн;

в) 240 000 грн.

8. *Якщо одночасно збільшуються постійні та змінні витрати на одиницю, тоді точка беззбитковості:*

а) збільшується;

б) зменшується;

в) не змінюється.

*9. Є такі дані про діяльність підприємства:* чистий дохід від реалізації продукції – 1 200 000 грн, загальні змінні витрати – 240 000 грн, загальні постійні витрати – 60000 грн. Точка беззбитковості підприємства ( в грн) дорівнює:

а) 60 000 грн;

б) 300 000 грн;

в) 75 000 грн.

*10. Операційний леверідж (важель) – це:*

а) відношення фактичного обсягу виробництва продукції до значення точки беззбитковості підприємства.;

б) відношення операційного маржинального доходу до операційного прибутку підприємства;

в) величина, на яку фактичний обсяг реалізації продукції перевищує плановий.

*11. Чим нижча питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим значення коефіцієнта операційного леверіджу є:*

а) меншим;

б) більшим;

в) не змінюється.

*12. Коефіцієнт операційного леверіджу характеризує:*

а) темпи приросту постійних витрат підприємства;

б) темпи зростання обсягу реалізації продукції при зміні структурних витрат;

в) темпи приросту операційного прибутку порівняно з темпами приросту обсягу реалізації продукції.

*13. Компанія планує продати 40 000 одиниць продукції.* Постійні витрати компанії 80000 грн, а змінні витрати становлять 60% від ціни реалізації. Для отримання операційного прибутку в сумі 20 000 грн ціна реалізації одиниці продукції має бути:

а) 3,75 грн;

б) 6,25 грн;

в) 5,00 грн.

*14. Компанія планує продати 25 000 виробів* за ціною 2 грн за одиницю. Коефіцієнт маржинального доходу становить 25%. Якщо запланований обсяг реалізації є точкою беззбитковості компанії, тоді її постійні витрати дорівнюють:

а) 50 000 грн;

б) 200 000 грн;

в) 12 500 грн.

*15. Підприємство реалізувало 150 000 виробів* за ціною 9 грн за одиницю. Постійні витати підприємства становили 420 000 грн, а операційний прибуток – 300 000 грн. Загальні змінні витрати підприємства дорівнюють:

а) 930 000 грн ;

б) 720 000 грн ;

в) 630 000 грн.

*16. Змінні витрати становлять 70% чистого доходу від реалізації*,а загальні постійні витрати - 105000 грн. Точка беззбитковості дорівнює:

а) 73 500 грн;

б) 315 000 грн;

в) 350 000 грн.

*17. Чистий дохід від реалізації підприємства*становить 400 000 грн при точці беззбитковості 240 000 грн. Чому дорівнює коефіцієнт запасу фінансової міцності підприємства?

а) 166,7 %;

б) 60%;

в) 40%.

*18.Підприємство занепокоєно фінансовими результатами за рік:*

|  |  |
| --- | --- |
| Ціна за одиницю, грн | 12,50 |
| Чистий дохід від реалізації, грн | 300000 |
| Загальні змінні витрати, грн | 180000 |
| Операційний прибуток, грн | (40000) |

Скільки одиниць необхідно було реалізувати підприємству для досягнення точки беззбитковості?

а) 32000 ;

б) 24000;

в) 16000.

*19. Відома наступна інформація про діяльність підприємства:*

|  |  |
| --- | --- |
| Чистий дохід від реалізації продукції, грн | 40000 |
| Загальні змінні витрати, грн | 16000 |
| Загальні постійні витрати, грн | 24000 |

Якщо підприємство виготовило і реалізувало 2560 одиниць продукції, змінні вироби на одиницю продукції

а) 3,75 грн;

б) 4,17 грн;

в) 6,25 грн.

**Практичні завдання:**

*Завдання №1*

Підприємство виробляє один вид продукції, яку реалізує за ціною 120 грн за одиницю. При цьому: змінні витрати на одиницю дорівнюють 90 грн, загальні постійні витрати – 300 000 грн.

Визначити:

1. точку беззбитковості (у натуральних одиницях та у грошовому виразі);
2. чистий дохід від реалізації, необхідний для отримання прибутку в розмірі 80 000 грн;
3. який прибуток отримає підприємство, якщо чистий дохід від реалізації складе 1 800 000 грн;
4. запас міцності при обсязі реалізації 1 800 000 грн.

*Завдання №2*

Визначити відсутні дані за умови, що на підприємстві виготовляється один вид продукції:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Варіант | Чистий дохід від реалізації, грн | Загальні змінні витрати,  грн | Маржиналь-ний дохід на одиницю, грн | Постійні витрати,  грн | Операційний прибуток, грн | Кількість реалізованих одиниць |
| І | ? | 120000 | 20,00 | ? | 25000 | 4000 |
| ІІ | 180000 | ? | ? | 45000 | 30000 | 5000 |
| ІІІ | 600000 | ? | 30,00 | 150000 | 90000 | ? |

*Завдання №3*

Підприємство реалізує свою продукцію за ціною 250 грн. Змінні витрати на одиницю продукції складають 170 грн, а загальні постійні витрати – 1750000 грн.

Визначити:

* скільки одиниць продукції необхідно реалізувати підприємству для досягнення точки беззбитковості;
* який чистий прибуток отримає підприємство, якщо його обсяги реалізації зростуть на 40% в порівнянні з точкою беззбитковості;
* яким чином підприємство зможе підвищити прибуток на 32 000 грн.

*Завдання №4*

Підприємство виготовляє і реалізує два види продукції:

* виріб “А” – обсяг реалізації складає 10000 одиниць за ціною 7 грн за одиницю, змінні витрати на одиницю – 2,80 грн;
* виріб “Б” – обсяг реалізації складає 10000 одиниць за ціною 3 грн за одиницю, змінні витрати на одиницю – 2 грн;

Постійні витрати на виробництво двох видів продукції дорівнюють 42000 грн. В наступному періоді передбачається підвищення попиту на виріб “А” та зниження попиту на виріб “Б”. Який з варіантів буде найбільш оптимальним:

1. обсяг реалізації в натуральних одиницях залишається незмінним, ціна виробу “А” підвищується на 5%, а на виріб “Б” – знижується на 8%;
2. ціни залишаються без змін, обсяг реалізації (в натуральних одиницях) виробу “А” зросте на 5%, а виробу “Б” – знизиться на 10%.

*Завдання № 5*

Визначити, як зміниться операційний прибуток підприємств, якщо чистий дохід від реалізації цих підприємств зросте (знизиться) на 10%, використовуючи ефект операційного леверіджу.

Структура витрат підприємств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показники | Під-во “А” | Під-во “Б” |
| 1. Чистий дохід від реалізації продукції, грн | 275000 | 275000 |
| 2. Змінні витрати, грн | 200000 | 25000 |
| 3.Постійні витрати, грн | 25000 | 200000 |

*Завдання №6*

Фірма спеціалізується на виробництві дитячих іграшок. В попередньому періоді фірма понесла збитки у сумі 1900 тис. грн при обсязі реалізації 75340 тис. грн, у тому числі непрямі податки – 12560 тис. грн. Загальні змінні витрати при цьому дорівнювали 45600 тис. грн, а загальні постійні – 19080 тис. грн. Маркетингові дослідження показали, що аналогічні підприємства, які працюють в тих же умовах, отримують прибуток на рівні 5% від обороту.

Для отримання прибутку на рівні 5% від існуючого чистого доходу від реалізації керівництво фірми вирішило збільшити обсяги реалізації. Якою повинна бути фактична чиста виручка від реалізації для досягнення фірмою своєї мети? Чи являється збільшення обсягів реалізації оптимальним виходом з кризової ситуації?

*Завдання №7*

Відомі наступні дані про роботу підприємства:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | Вироби | | |
| “А” | “Б” | “В” |
| 1. Ціна реалізації одиниці, грн | 33 | 32 | 26 |
| 2. Обсяг виробництва і реалізації, одиниць | 6000 | 16000 | 12500 |
| 3. Витрати, грн | 156000 | 508800 | 285000 |

Як зміниться прибуток на одиницю продукції, якщо в наступному році очікується зниження обсягу виробництва і реалізації продукції кожного виду продукції на 10%, а витрати будуть дорівнювати 143640 грн, 478080 грн та 261000 грн відповідно.

**Тема 8: Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень**

**План:**

8.1. Сутність релевантного підходу та диференційного аналізу при прийнятті управлінських рішень

8.2. Аналіз релевантної інформації для прийняття поточних управлінських рішень.

8.3. Аналіз релевантної інформації для прийняття довгострокових управлінських рішень.

8.4.Завдання для перевірки знань.

**8.1. Сутність релевантного підходу та диференційного аналізу при прийнятті управлінських рішень**

Процес прийняття управлінського рішення включає: визначення проблеми і постановку завдань; визначення можливих альтернативних варіантів дій; встановлення кількісних і якісних критеріїв для порівняння альтернативних рішень; підготовку даних для оцінювання альтернатив; опрацювання і аналіз даних; оцінку альтернатив за обраними критеріями та вибір найкращого варіанта рішень; розробка конкретних рекомендацій щодо реалізації прийнятого варіанта рішень; розробка конкретних рекомендацій щодо реалізації прийнятого варіанта рішення; аналіз результатів реалізації рішення (рис.8.1).

На кожному з етапів прийняття рішення потрібна певна інформація. Ця інформація має бути повною, своєчасною, неупередженою і релевантною.

*Релевантними* є дані, які:

1. мають різне значення для різних альтернатив і можуть вплинути на прийняття рішення (тобто для різних рішень релевантні дані є різними);
2. стосуються певного майбутнього рішення, тобто витрат за таким рішенням можна уникнути при виборі однієї з альтернатив.

Управлінські рішення

Стратегічні

Тактичні

Поточні

Оперативні

Операційні управлінські рішення

Інвестиційні управлінські рішення

Рішення щодо фінансової діяльності

Довгострокові

Середньострокові

Короткострокові

Щодо управління витратами

Щодо управління доходами

Щодо управління доходами і витратами

Щодо управління доходами, витратами та інвестиціями

Соціальні

Економічні

Організаційні

Технічні

За характером впливу на діяльність підприємства

За видами діяльності підприємства

За часовим горизонтом

За об’єктами управління

За спрямуванням

**Рис.8.1. Загальна класифікація управлінських рішень**

Отже, приймаючи управлінські рішення, необхідно аналізувати релевантну інформацію, тобто інформацію щодо додаткових витрат та вигод, пов’язаних з реалізацією цих рішень. Показники, на які прийняте управлінське рішення не впливає, вважають не релевантними. Зокрема, не релевантними є:

* + вичерпані витрати, яких підприємство зазнало раніше (у минулому). Такі витрати не можна змінити, тому вони не впливають на майбутнє рішення;
  + майбутні витрати, значення яких буде однаковим для будь – якого обраного альтернативного варіанта рішення.

Релевантними, здебільшого, є змінні витрати (витрати сировини і матеріалів, прямі витрати на оплату праці виробничих робітників тощо), а не релевантними – постійні витрати. Однак бувають випадки, коли релевантними є й постійні витрати. Це може бути зумовлено, наприклад, тим, що реалізація управлінського рішення вимагає додаткових інвестицій в обладнання чи в підготовку персоналу цеху тощо.

Одночасно, за певних умов при прийнятті управлінських рішень частина змінних витрат може належати до не релевантних. Так, якщо підприємство має зайві запаси сировини, які можна використати для виконання певного додаткового замовлення, то витрати сировини для виконання цього замовлення є не релевантними.

Отже, релевантний підхід до прийняття управлінських рішень полягає у визначенні й аналізі релевантної інформації. Не існує єдиного правила для поділу даних на релевантні і не релевантні. Такий поділ здійснюють у процесі детального аналізу кожного конкретного управлінського рішення.

Наслідки реалізації певного альтернативного рішення оцінюють на основі диференційного аналізу релевантної інформації. Під час диференційного аналізу визначають та зіставляють диференційні дані, які відповідають різниці між релевантними даними при прийнятті управлінських рішень. Диференційними можуть бути витрати, доходи та фінансові результати підприємства

**8.2. Аналіз релевантної інформації**

**для прийняття поточних управлінських рішень**

Більшість управлінських рішень приймають у процесі операційної діяльності підприємства для вирішення поточних завдань діяльності підприємства. Реалізація таких рішень не вимагає значних затрат часу, виробничих і фінансових ресурсів. До поточних (операційних) належать альтернативні рішення, рішення про оптимальне використання обмежених ресурсів, щодо управління матеріальними запасами, управління дебіторською і кредиторською заборгованістю, рішення щодо ціноутворення тощо:

Альтернативні управлінські рішення

*Поточні управ-лінські рішення*

Рішення про опти-мальне використання обмежених ресурсів

Рішення щодо ціноутворення

Інші поточні управлінські рішення

Рішення щодо фор-мування запасів

**Рис. 8.2. Основні види поточних (операційних) управлінських рішень**

*Альтернативними* називають управлінські рішення, які пов’язані з вибором альтернативних варіантів дії. До альтернативних належать рішення про спеціальне замовлення, рішення про розширення чи скорочення сегмента діяльності, рішення «виробляти чи купувати» тощо (Рис.8.3).

*Рішення про спеціальне замовлення* – це рішення, пов’язане із розглядом отриманої підприємством пропозиції про разовий продаж продукції або надання послуг за ціною, нижчою від звичайної чи навіть нижчою за собівартість. Прийняття такого рішення базується на аналізі релевантних доходів і витрат та визначенні диференційного маржинального доходу.

Аналіз диференційних доходів і витрат – це лише частина інформації, яку необхідно брати до уваги при вирішенні питання про спеціальне замовлення. Необхідно враховувати, що конкуренти також можуть знизити ціни або ж інші

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Альтернативні управлінські рішення | | | | |
|  |  |  |  |  |
| Види альтернативних управлінських рішень | |  | Інформація, яку аналізують при прийнятті альтернативних управлінських рішень | |
|  |  |  |  |  |
|  | Рішення про спеціальне замовлення |  | * + диференційний дохід   + диференційні витрати   + диференційний МД |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності |  | - релевантні доходи  - релевантні витрати  - диференційний МД (прибуток) |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Рішення «виробляти чи купувати» |  | - релевантна виробнича собі-вартість комплектуючих виробів |  |

**Рис.8.3. Види альтернативних управлінських рішень**

замовники вимагатимуть зниження цін. Тому рішення про прийняття спеціальних замовлень мусить мати разовий і конфіденційний характер. Остаточне рішення про спеціальне замовлення треба приймати, порівнявши короткотермінові вигоди від прийняття замовлення з можливими довготерміновими наслідками, зокрема, з можливістю коливання ринкових цін.

*Рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності* – це рішення про розширення або скорочення обсягу виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг, а також рішення щодо відкриття нових або закриття існуючих (збиткових) підрозділів. При прийнятті таких рішень аналіз інформації базується на калькулюванні змінних витрат, визначенні загальних постійних витрат та порівнянні маржинального доходу і прибутку до і після прийняття рішення.

При прийнятті рішення про розширення чи скорочення сегмента діяльності треба враховувати не лише змінні, а й постійні витрати, які за певних умов можуть бути також релевантними. Крім того, потрібно аналізувати інформацію щодо інших можливих альтернатив: закриття збиткової секції і розширення інших видів діяльності, або передача вільних площ у оренду тощо.

*Рішення «виробляти чи купувати»* - це рішення, яке пов’язане із розглядом можливої альтернативи – виробляти окремі компоненти виробів самостійно чи купувати їх у постачальників. Для прийняття такого рішення необхідно: визначити релевантну виробничу собівартість компонента; здійснити диференційний аналіз витрат; урахувати внутрішні та зовнішні чинники довгострокового розвитку підприємства.

Остаточне рішення «виробляти чи купувати» необхідно приймати, ураховуючи не тільки результати проведених розрахунків, а й чинники довгострокового функціонування і розвитку підприємства, зокрема, надійність постачальника, контроль якості і стабільність цін у постачальника, завантаженість персоналу підприємства тощо.

Обсяг і структура виробничо – господарської діяльності підприємства залежить від низки чинників виробничого і комерційного характеру, які тією чи іншою мірою обмежують виробництво та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг. Обмежуючими виробництво чинниками можуть бути попит на продукцію, рівень технічної оснащеності підприємства, його виробнича потужність тощо. За таких умов підприємство має обирати той вид діяльності, який є для нього найвигіднішим і найприбутковішим.

*Рішення про оптимальне використання обмежених ресурсів* – це рішення, спрямоване на складання такої виробничої програми підприємства, яка забезпечить йому отримання максимального прибутку за умов існування обмежень виробництва і реалізації продукції. Приймаючи управлінські рішення, потрібно враховувати кількість обмежень. За наявності тільки одного обмеження аналіз інформації для прийняття рішення про оптимальне використання ресурсів підприємства ґрунтується на обчисленні показника маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника.

При прийнятті рішень за умов обмежень необхідно також ураховувати такий чинник, як задоволення потреб споживачів. Адже, на забезпечивши їх мінімальну потребу у виробах, підприємство може втратити частину своїх клієнтів, що призведе до зменшення обсягів реалізації та зменшення прибутку.

За наявності декількох обмежень прийняття рішення про оптимальне використання ресурсів здійснюють із застосуванням методів лінійного програмування.

Одним із найважливіших управлінських рішень є рішення щодо встановлення ціни на продукцію, роботи чи послуги, які реалізує підприємство. Ціна реалізації продукції залежить від рівня попиту на неї, цін конкурентів на аналогічну продукцію та рівня витрат на її виготовлення і реалізацію. При прийнятті остаточного рішення щодо ціни реалізації продукції треба враховувати довгострокову мету і поточні завдання підприємства, зокрема, такі, як забезпечення виходу підприємства на новий ринок, збільшення частки підприємства на ринку збуту, максимізація прибутку підприємства тощо. Для обґрунтування ціни реалізації продукції використовують дві основні моделі: економічну модель та модель ціноутворення на основі аналізу витрат:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Рішення щодо ціноутворення | | | | |
|  |  |  |  |  |
| Моделі ціноутворення | |  | Інформація, необхідна для прийняття рішень | |
|  |  |  |  |  |
|  | Економічна модель |  | * + обсяг реалізації   + маржинальний дохід   + маржинальні витрати |  |
|  |  |  |  |  |
|  | Витратна модель |  | - витрати на виробництво продукції  - плановий прибуток (маржина-льний дохід) |  |

**Рис.8.4. Основні моделі прийняття рішень щодо ціноутворення**

*Економічна модель ціноутворення* ґрунтується на зіставленні витрат і доходів та визначенні такої ціни реалізації продукції, яка забезпечить підприємству максимальний прибуток.

Основним недоліком економічної моделі ціноутворення є необхідність здійснення значної кількості статистичних обмежень для встановлення залежності між ціною та обсягом реалізації продукції. Окрім цього, при встановленні ціни не аналізують витрати на виготовлення одиниці продукції і передбачають, що підприємство планує отримати максимальний прибуток. Однак це не завжди відповідає поточним завданням розвитку підприємства.

Суб’єкти підприємницької діяльності можуть обґрунтувати ціни на продукцію, роботи чи послуги, застосовуючи *модель ціноутворення на основі аналізу витрат*. У відповідності з цією моделлю спочатку визначають (калькулюють) витрати на виготовлення одиниці продукції (змінні виробничі, постійні виробничі, загальні виробничі та операційні тощо). Ціну одиниці продукції визначають за формулою:

*Ціна одиниці продукції = Витрати + Націнка* (8.1)

Націнку встановлюють у відсотках до витрат на виготовлення продукції. Величина націнки залежить від виду витрат, які прийняті за основу її обчислення , і бажаної суми прибутку.

*Націнка = Відсоток націнки х Витрати* (8.2)

Відсоток націнки встановлюють на підставі практики галузі, оцінки менеджера (яку націнку може витримати ринок) або необхідної норми прибутковості. Останній підхід найпоширеніший. Націнку можна розрахувати на базі:

* + змінних виробничих витрат;
  + повної виробничої собівартості;
  + загальних змінних витрат;
  + повних витрат.

Загальна формула визначення відсотка націнки має вигляд:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Відсоток націнки | = | Бажаний  прибуток | + | Загальні витрати, не включені до складу базових | (8.3) |
| Річний обсяг діяльності | х | Базові витрати на одиницю продукції |

*Відсоток націнки до змінних виробничих витрат:*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Відсоток націнки | = | Бажаний  прибуток | + | Постійні виробничі витрати + Операційні витрати | (8.4) |
| Річний обсяг діяльності | х | Змінні виробничі витрати на одиницю продукції |

*Відсоток націнки до повної виробничої собівартості:*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Відсоток націнки | = | Бажаний  прибуток | + | Операційні витрати | (8.5) |
| Річний обсяг діяльності | х | Повна виробнича собівартість одиницю продукції |

*Відсоток націнки до загальних змінних витрат:*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Відсоток націнки | = | Бажаний  прибуток | + | Загальні постійні витрати | (8.6) |
| Річний обсяг діяльності | х | Загальні змінні витрати на одиницю продукції |

*Відсоток націнки до повних витрат:*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Відсоток націнки | = | Бажаний прибуток | | (8.7) |
| Річний обсяг х  діяльності | Повні витрати на одиницю продукції |

Основним недоліком формування ціни на основі витрат є ігнорування такого ринкового чинника як співвідношення попиту і пропозиції на продукцію, що може зумовлювати завищення або заниження ціни реалізації порівняно з ринковими цінами на аналогічну продукцію.

*Оптимальний (най економніший) обсяг матеріальних запасів* визначають на основі обчислення й аналізу сукупних релевантних витрат на формування запасів за різної кількості та різних обсягів замовлення, графічно чи на підставі розрахункових формул.

Оптимальний обсяг замовлення можна розрахувати за моделлю Баумоля:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Зопт | = |  | 2 х П х Вз | (8.8) |
| Взб |

де Зопт  - оптимальна потреба у запасах на певний період;

П - загальна потреба в запасах;

Вз - витрати на оформлення і виконання одного замовлення;

Взб - витрати на збереження одиниці запасів.

Оптимізація дебіторської заборгованості покупців і замовників підприємству здійснюється за формулою:

ІДЗ = (ОРК \* Кс/ц + ПВПсер + ПППсер) / 365, (8.9)

де ІДЗ – інвестиції в дебіторську заборгованість;

ОРК - обсяг реалізації продукції в кредит (з відстрочкою платежу);

Кс/ц – коефіцієнт співвідношення собівартості і ціни продукції;

ПВПсер – середній період відстрочки платежів;

ПППсер – середній період прострочки платежів.

**8.3. Аналіз релевантної інформації для прийняття довгострокових управлінських рішень.**

Довгострокові управлінські рішення пов’язані з розв’язанням проблем щодо планування та фінансування інвестицій суб’єктів господарювання. На відміну від поточних рішень, рішення про капітальні вкладення передбачають витрачання значних ресурсів для отримання майбутніх вигод впродовж 5, 10 або і більше років. Тобто, прийняття довгострокових управлінських рішень про капітальні вкладення – це рішення про поточні витрати, що здійснюються з метою отримання прибутку у майбутньому. Ці обставини визначають високий рівень ризику і потребують системного підходу та детального аналізу всіх аспектів, що стосуються прийняття відповідних управлінських рішень.

Необхідною умовою відбору інвестиційних проектів є відшкодування інвестицій за рахунок зниження витрат (наприклад, завдяки автоматизації виробництва чи придбання нового обладнання) або додаткового прибутку внаслідок створення додаткових виробничих потужностей.

Найчастіше для оцінки інвестиційних проектів використовують показник чистих грошових потоків. Оцінювання ефективності інвестиційних проектів здійснюють на основі спеціальних методів. Виділяють такі основні групи методів оцінювання інвестиційних проектів :

Методи оцінювання інвестиційних проектів

Методи дисконтування грошових потоків

Методи, що не враховують зміну вартості грошей у часі

Термін окупності з ураху-ванням фактору часу (DPP)

Чиста приведена вартість

(NPV)

Внутрішня норма прибутковості (IRR)

Термін окупності (РР)

Облікова норма прибутковості

**Рис. 8.5. Методи оцінювання інвестиційних проектів.**

Чиста приведена вартість – це дисконтована вартість майбутніх грошових надходжень, зменшена на суму приведеної вартості чистих інвестицій .

NPV = ∑ F n / (1+r)n - ∑ Іn / (1+r)n , (8.9)

де NPV – чиста приведена вартість грошових потоків;

F n - грошові потоки;

Іn - інвестиції;

r - ставка дисконтування;

n - роки реалізації проекту.

У разі, коли NPV проекту => 0, то такий проект забезпечує підприємству необхідний прибуток і його можна реалізовувати. Якщо ж NPV проекту < 0, то необхідний прибуток не забезпечується і такий інвестиційний проект треба відхилити.

Крім NPV можна обчислити індекс дохідності:

РІ = (∑ F n / (1+r)n  ) / ( ∑ Іn / (1+r)n ) (8.10)

Внутрішня норма прибутковості (IRR) – це ставка дисконтування, за якою чиста приведена вартість інвестиційного проекту дорівнює нулю, тобто, сума приведеної вартості чистих грошових надходжень дорівнює сумі інвестицій у проект. Якщо внутрішня норма прибутковості інвестиційного проекту вище мінімальної норми прибутковості, інвестиційний проект вважають ефективним.

Наближено значення IRR можна визначити за формулою:

IRR = r1 + [NPV1 / (NPV1 – NPV2)] х (r2 - r1) (8.11)

де r1 – ставка дисконтування, за якою NPV має негативне значення;

NPV1 – негативне NPV;

r2 – ставка дисконтування, за якою NPV має позитивне значення;

NPV2 – позитивне NPV.

Термін окупності з урахуванням фактору часу - це мінімальний термін часу, при якому сума приведеної вартості чистих грошових надходжень дорівнює сумі інвестицій у проект:

DPP = min n, при якому ∑ F n / (1+r)n  = ∑ Іn / (1+r)n (8.12)

Вибір методу оцінки інвестиційних проектів залежить від поточних і стратегічних завдань підприємства та умов довколишнього ринкового середовища.

**8.4.Завдання для перевірки знань.**

**Теми рефератів**

1. Загальна характеристика системи обліку релевантних витрат та доходів для прийняття поточних управлінських рішень.

2. Види альтернативних управлінських рішень.

3. Основні моделі прийняття рішень щодо ціноутворення.

4. Аналіз релевантної інформації при прийнятті рішень про розширення чи скорочення сегмента діяльності.

5. Порядок аналізу інформації при прийнятті управлінського рішення про оптимальний обсяг закупівлі запасів.

1. Характеристика сутності закону Парето та його застосування для управління дебіторською та кредиторською заборгованістю підприємства.
2. Методи оцінки інвестиційних проектів.

**Тести**

*1. Диференційний аналіз передбачає виявлення доходів і витрат, які:*

а) однакові для альтернативних рішень;

б) різні для альтернативних рішень;

в) усіх без винятку, якщо вони матимуть місце.

*2. У разі обмеженої кількості машино – годин слід виробляти продукцію, яка:*

а) має найбільший коефіцієнт маржинального доходу;

б) потребує меншої кількості машино – годин;

в) забезпечує найбільший маржинальний дохід на 1 машино – годину.

*3. При прийнятті управлінських рішень усі постійні витрати є нерелевантними:*

а) так;

б) ні;

в) залежить від обставин.

*4. Виробнича собівартість одиниці продукції підприємства становить 70 грн (у т.ч. змінні витрати – 49 грн), а її ціна – 105 грн. Підприємство отримало спеціальне замовлення на виробництво і реалізацію 1000 одиниць за 63 грн. У разі прийняття замовлення та наявності вільної потужності прибуток підприємства:*

а) зросте на 14000 грн;

б) зменшиться на 7000 грн;

в) зросте на 18000 грн.

*5. Якщо підприємство прийме спеціальне замовлення на 15 000 одиниць продукції за ціною 50 грн за одиницю (звичайна ціна реалізації 75 гри.), а витрати на виробництво одиниці продукції становлять 55 грн. (з яких на змінні припадає 80%), то за умови наявності вільних виробничих потужностей його додатковий фінансовий результат становитиме:*

а) прибуток у розмірі 90 000 грн;

б) прибуток у розмірі 75 000 грн;

в) збиток у розмірі 37 500 грн.

*6. Які з наведених нижче питань є релевантними у разі прийняття рішення «виробляти чи купувати»:*

а) чи задовольняє підприємство якість продукції постачальника та чи забезпечить постачальник своєчасну доставку деталей;

б) як довго постачальник зберігатиме встановлену ціну;

в) все зазначене вище.

*7. Які витрати підприємства не зміняться, якщо діяльність одного з виробничих* *підрозділів тимчасового припинена:*

а) прямі витрати на оплату праці;

б) прямі накладні витрати;

в) непрямі накладні витрати.

*8. Виділяють такі основні моделі ціноутворення:*

а) аналітична, витратна;

б) аналітична, конкурентна;

в) економічна, витратна.

*9. Приймаючи рішення щодо скорочення сегмента, слід розглядати:*

а) всі витрати, що змінюються;

б) лише змінні витрати;

в) всі витрати, що залишаються незмінними.

*10. Відомі наступні витрати підприємства на одиницю продукції (грн) :*

|  |  |
| --- | --- |
| Змінні виробничі витрати | 360 |
| Розподілені постійні виробничі витрати | 180 |
| Змінні витрати на збут і управління | 120 |
| Розподілені постійні витрати на збут і управління | 150 |

Якщо націнка складає 150% від змінних витрат, то ціна одиниці продукції буде дорівнювати:

а) 720 грн;

б) 1 050 грн;

в) 1 200 грн.

*11. Підприємство виробляє 5 000 одиниць продукції за квартал. Ціна однієї одиниці складає 12*  грн, а змінні витрати на одиницю продукції – 8 грн. Якщо зупинити виробництво цієї продукції, то у випадку скорочення постійних витрат на 16 000 грн прибуток підприємства буде дорівнювати:

а) зросте на 4 0000 грн;

б) зросте на 36 000 грн;

в) знизиться на 4 000 грн.

*12. Виробнича собівартість деталей становить 9,40 грн (в т.ч. постійні витрати 3,80 грн)* *Інше підприємство пропонує постачати ці деталі за ціною 7,00 грн. Загальні витрати підприємства на одну деталь у разі придбання становлять:*

а) 5,60 грн;

б) 10,80 грн;

в) 7,00 грн.

*13. При визначенні оптимального за рівнем витрат обсягу запасів порівнюють:*

а) пропозиції і надійність різних постачальників;

б) релевантні витрати на збереження запасів матеріальних цінностей з вартістю виконання замовлень;

в) всі можливі витрати, пов’язані з придбанням запасів .

*14. Основне завдання управління дебіторською заборгованістю:*

а) зменшення величини дебіторської заборгованості та тривалості оплати;

б) підтримання постійного рівня дебіторської заборгованості для даного підприємства;

в) уникнення дебіторської заборгованості на підприємстві .

*15. Чисті грошові надходження – це:*

а) сума грошових коштів, спрямованих на здійснення інвестиційного проекту;

б) сума, на яку грошові надходження від реалізації інвестиційного проекту за певний період часу перевищують пов’язані з ними виплати;

в) різниця між релевантними доходами і релевантними витратами підприємства.

**Практичні завдання:**

*Завдання №1*

Підприємство стримало пропозицію реалізувати 1000 одиниць продукції за ціною 70 грн, хоча звичайна ціна реалізації цієї продукції дорівнює 90 грн. Чи варто прийняти пропозицію, якщо відомі наступні дані:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статті витрат | Загальна сума витрат, грн | Витрати на одиницю продукції, грн |
| 1. Основні матеріали | 40 000 | 40 |
| 2. Основна заробітна плата | 15000 | 15 |
| 3. Загальновиробничі витрати (з них 55% - постійні витрати) | 20000 | 20 |
| 4. Витрати на збут (з них 30% - постійні витрати) | 8000 | 8 |
| Всього | 83000 | 83 |

*Завдання* № 2

Підприємство виробляє три види продукції А, В та С. У зв’язку з поломкою спеціального обладнання виробнича потужність була обмежена 12000 годинами роботи, що недостатньо для повного задоволення попиту. Необхідно визначити оптимальний асортимент продукції в цих умовах, якщо відомі наступні дані:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показники | Вид продукції | | |
| А | Б | В |
| 1. Ціна одиниці продукції, грн | 60 | 55 | 70 |
| 2. Змінні витрати на одиницю продукції, грн | 46 | 43 | 64 |
| 3. Трудомісткість виготовлення одиниці продукції, годин | 7 | 3 | 2 |
| 4. Попит на продукцію, одиниць | 2000 | 2100 | 2200 |

###### Завдання №3

Підприємство спеціалізується на пошиві чоловічих сорочок і брюк. В прогнозному періоді на підприємстві може бути відпрацьовано 20000 людино – годин. При цьому за одну людино – годину можна пошити 1 партію сорочок чи 3 партії брюк. Визначити найбільш рентабельний для підприємства вид продукції, якщо відомо, що:

* ціна реалізації однієї партії брюк – 20 000 грн, сорочок – 15 000 грн;
* змінні витрати на одну партію брюк – 16 000 грн, сорочок – 6 000 грн;
* постійні витрати не змінюються.

*Завдання №4*

Використовуючи одне обладнання, підприємство виготовляє два різних сорти твердого сиру – «Львівський» і «Елітний». Дані про виробництво сиру на підприємстві представлені у таблиці:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показники | «Львівський» | «Елітний» |
| 1. Ціна 1 кг сиру, грн | 100 | 150 |
| 2. Змінні витрати на 1 кг сиру, грн | 70 | 90 |
| 3. Затрати часу на виготовлення 1 кг сиру, машино - годин | 1 | 2 |
| 4. Попит на сир, кг | 40000 | 30000 |
| 5. Потужність обладнання заводу, машино - годин | 60000 | |

Необхідно визначити, скільки якого сиру потрібно виготовити, щоб підприємство отримало максимальний прибуток

###### Завдання № 5

До складу підприємства входить три підрозділи. Звіт про діяльність підприємства (тис. грн):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Підрозділи | | | Всього |
| №1 | №2 | №3 |
| 1. Дохід від реалізації | 2200 | 1800 | 1000 | 5000 |
| 2. Змінні витрати | 1600 | 1100 | 100 | 2800 |
| 3. Маржинальний дохід | 600 | 700 | 900 | 2200 |
| 4. Постійні витрати на утримання підрозділу | 300 | 200 | 300 | 800 |
| 5. Постійні витрати на утримання підприємства в цілому | 400 | 300 | 200 | 900 |
| 6. Операційний прибуток | (100) | 200 | 400 | 500 |

Чи варто призупинити діяльність підрозділу № 1, що працює збитково?

*Завдання №6*

Підприємство виготовляє один вид продукції. Враховуючи наведені дані визначити ціну одиниці продукції, застосовуючи існуючи методи ціноутворення.

Бюджет підприємства на 20ХХ рік:

|  |  |
| --- | --- |
| Показники | Сума |
| 1. Обсяг виробництва, одиниць | 5000 |
| 2. Виробничі витрати, грн: |  |
| - змінні | 3840 |
| - постійні | 2400 |
| 3. Витрати на збут та управління, грн: |  |
| - змінні | 480 |
| - постійні | 960 |
| 4. Середній інвестований капітал, грн | 6000 |
| 5. Мінімальний рівень рентабельності капіталу, що влаштовує підприємство, % | 20 |

*Завдання №7*

Хлібозавод купує у постачальників борошно за ціною 20 грн за кілограм. Загальна річна потреба заводу в борошні – 12 000 кг. Середні витрати на збереження на складі 1 кг борошна – 2 грн, середні витрати на оформлення і виконання одного замовлення – 50 грн. Необхідно визначити оптимальний за рівнем витрат обсяг закупівлі борошна хлібозаводом.

*Завдання №8*

Підприємство планує отримати наступну виручку від реалізації продукції в кредит по місяцях (тис.грн):

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| січень | лютий | березень | квітень | травень | червень |
| 5000 | 10000 | 12000 | 13000 | 14000 | 16000 |

За фактичними даними 20% покупців проводили оплату протягом поточного місяця, 30% - протягом місяця, наступного за поточним, 50% - протягом другого місяця, що йде за поточним. Потрібно визначити прогнозовані розміри дебіторської заборгованості на перше квітня і перше липня та середній період погашення дебіторської заборгованості.

*Завдання №9*

Підприємство може інвестувати в дебіторську заборгованість 2 000 000 грн. Воно планує реалізувати 360 000 виробів за ціною 200 грн, в т.ч. ПДВ. Рентабельність продукції складає 25%. При цьому 60% продукції буде реалізовано з наданням товарного кредиту, тобто з відстрочкою платежу. Середній період надання кредиту оптовим покупцям – 20 днів. Середній період прострочки платежів по наданим товарним кредитам за результатами аналізу дебіторської заборгованості за попередній рік – 6 днів.

Визначити, чи зможе підприємство реалізувати свої плани. Якщо ні, запропонувати вихід з даної ситуації.

*Завдання №10*

Фірма планує інвестувати в проект 750000 гривень. Ціна джерел фінансування складає 10%. Розглядаються чотири інвестиційні проекти з наступними грошовими потоками:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Проект | Грошові потоки по роках реалізації проекту, грн | | | | |
| 0 | 1 | 2 | 3 | 4 |
| Проект 1 | -410000 | 132000 | 192000 | 216000 | 204000 |
| Проект 2 | -280000 | 108000 | 156000 | 204000 | 120000 |
| Проект 3 | -520000 | 204000 | 240000 | 220000 | 260000 |
| Проект 4 | -220000 | 108000 | 120000 | 132000 | 141000 |

Необхідно скласти оптимальний план розміщення інвестицій, якщо проекти підлягають поділу.

*Завдання №11*

Фірма гарантує інвестиції в сумі 120000 гривень. Ціна джерела фінансування – 10%. Розглядаються чотири проекти, грошові потоки яких характеризуються наступними даними:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Роки | Грошові потоки по проектам, грн | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 0 | -70000 | -50000 | -45000 | -20000 |
| 1 | 22000 | 18000 | 34000 | 18000 |
| 2 | 32000 | 26000 | 40000 | 20000 |
| 3 | 36000 | 34000 | 40000 | 22000 |
| 4 | 34000 | 20000 | 40000 | 22000 |

Скласти оптимальний план розміщення інвестицій, за умов, що кожний з проектів може бути реалізований тільки в повному обсязі.

**Тема 9: Складання та взаємоузгодження бюджетів.**

**План:**

9.1.Сутність, методи і функції бюджетування.

9.2.Види бюджетів.

9.3.Методи розробки бюджетів та організація бюджетування.

9.4.Порядок розробки бюджетів.

9.5. Завдання для контролю знань.

**9.1. Сутність, методи і функції бюджетування.**

За умов динамічних змін довколишнього економічного, технологічного, соціального та політичного середовища, ускладнення виробничих і комерційних зв’язків підприємству, яке не планує своєї діяльності, вижити на ринку практично неможливо.

Для розробки ефективних планів фінансово – господарської діяльності підприємства необхідна достовірна інформація, яку формують у системі управлінського обліку.

У процесі планування визначають:

1) чого хочуть досягнути на підприємстві у майбутньому (через 5-10 років), тобто обґрунтовують основну стратегічну мету діяльності підприємства, яка може полягати у підвищенні рівня рентабельності виробництва, збільшенні вартості капіталу, збільшенні обсягів реалізації продукції, підвищення рівня якості продукції, підвищенні рівня кваліфікації персоналу, формуванні нового позитивного іміджу підприємства тощо;

2) як можна досягти поставленої мети, тобто вибирають варіанти діяльності підприємства: вийти на нові ринки з продукцією, яку вже виготовляють на підприємстві; розробити нову продукцію для існуючих ринків збуту; розробити нову продукцію для нових ринків збуту тощо. На підставі прогнозів ринку розробляють декілька альтернативних варіантів дії і вибирають ту, яка дає можливість отримати найкращі результати у поєднанні з довгостроковою фінансовою стабільністю підприємства;

3) які ресурси і в якій кількості необхідні підприємству (для цього розробляють плани (бюджети) підприємства);

4) яким чином буде здійснюватися контроль за виконанням планових показників.

Виділяють довгострокове (стратегічне), поточне та оперативне планування діяльності підприємства, у процесі яких розробляють різні види бюджетів.

*Бюджет* **–** це план майбутніх дій та заходів підприємства, виражений у грошових або натуральних вимірниках, що відбиває доходи та витрати, надходження і видатки як підприємства загалом, так і його структурних підрозділів на певний період часу, а також суму капіталу, яку необхідно залучити підприємству для досягнення планових завдань.

Процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів називають *бюджетуванням.*

Бюджетування сприяє координації роботи різних підрозділів підприємства, дає можливість оцінити їх внесок у досягнення загальної мети та спрогнозувати очікувані результати підприємницької діяльності.

Бюджети складаються на певний період часу, який називають *бюджетним періодом*. Звичайно таким терміном є рік, у межах якого виділяють більш коротки періоди: квартали, місяці. Є випадки, коли складання бюджетів передбачене законодавством або умовою контрактів.

На даний час все більше компаній, особливо транснаціональних, застосовують *безперервне бюджетування* – систему бюджетування, за якої після закінчення кожного бюджетного періоду (зазвичай кожного місяця або кварталу) цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного бюджетного періоду.

Бюджетування звичайно розглядають як *двосторонній потік інформації*:

- *низхідний* – визначення цілей та завдань для кожного підрозділу підприємства виходячи із загальних цілей;

- *висхідний* – інтеграція бюджетів окремих підрозділів у єдиний бюджет.

Для забезпечення ефективності бюджетування необхідно дотримуватися таких основних *принципів* його організації:

1. *принцип зворотнього зв’язку*, згідно з яким менеджери протягом бюджетного періоду повинні регулярно отримувати інформацію про виконання бюджетів, що дає можливість своєчасно оцінити успішність поточного виконання планових завдань та вжити, у разі необхідності, необхідні коригувальні заходи;
2. *принцип стимулювання*, згідно з яким ефективне виконання бюджетів має заохочуватися системою фінансових і моральних стимулів. Фінансові стимули передбачають залежність заробітної плати працівників від виконання бюджетів загалом чи окремих їх показників. Моральні стимули включають підвищення рівня повноважень менеджерів, визнання їхньої професійної майстерності, поліпшення умов роботи тощо;
3. *принцип участі виконавців у формуванні бюджетів* полягає в тому, що менеджери приймають безпосередню участь у розробці бюджетів для очолюваних ними підрозділів. Бюджетування за участю виконавців формує у менеджерів усвідомлення відповідальності і заохочує до повного виконання планових завдань;
4. *принцип реальності*, який передбачає, що бюджети розробляють з урахуванням реальних умов діяльності підприємства та їх очікуваних змін (тенденцій розвитку галузей економіки, рівня конкуренції, фінансового ринку, фіскальної політики, ресурсного забезпечення тощо);
5. *принцип контрольованості,* згідно з яким менеджери повинні відповідати лише за ті показники бюджетів, які вони можуть контролювати, тобто на рівень яких менеджери можуть впливати безпосередньо або через підлеглих осіб;
6. *принцип комплексності (стратегічного підходу),* суть якого полягає у тому, що оцінювання бюджетів має здійснюватися за балансовою системою показників, яка дає можливість визначити ефективність бюджетування з точки зору досягнення стратегічних завдань діяльності підприємства;
7. *принцип економічності,* відповідно до якого ефект від запровадження системи бюджетування (у вигляді збільшення суми доходів підприємства чи зниження його витрат) має перевищувати суму витрат на організацію бюджетування та на здійснення бюджетного контролю.

*Основні функції* системи бюджетування:

* розробка планових фінансово – економічних цілей;
* контроль досягнення планових цілей за допомогою своєчасного зіставлення фактичних і запланованих результатів;
* аналіз та дослідження причин відхилень;
* коректування планів.

*Завдання процесу бюджетування:*

1. збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища, оскільки під час підготовки бюджету необхідно зробити оцінку майбутніх умов діяльності, включаючи внутрішні витрати, відсоткові ставки, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо;
2. попередження про можливі проблеми в майбутньому;
3. координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства;
4. оцінка отриманих результатів;
5. здійснення контролю.

Складання бюджетів має такі *цілі*:

1. розробка концепції ведення бізнесу: планування фінансово – господарської діяльності підприємства на певний період;
2. оптимізація витрат і прибутку підприємства;
3. координація – узгодження діяльності різних підрозділів підприємства;
4. комунікація – доведення планів до відомості керівників різних рівнів;
5. мотивація керівників на місцях на досягнення цілей підприємства;
6. контроль та оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними;
7. виявлення потреб у грошових ресурсах та оптимізація фінансових потоків.

**9.2. Види бюджетів**

У процесі бюджетування розробляють різні види бюджетів:

*Таблиця 9.1*

**Класифікація бюджетів**

|  |  |
| --- | --- |
| Ознаки класифікації | Види бюджетів |
| Цільове призначення | - операційні |
| - фінансові |
| - бюджети капітальних інвестицій |
| Об’єкт бюджетування | - бюджети певних видів господарської діяльності підприємства |
| - бюджети виробництва певних видів продукції |
| - бюджети реалізації певних проектів (програм) |
| - бюджети діяльності структурних підрозділів |
| Урахування впливу окремих чинників | - статичні |
| - динамічні |
| - гнучкі |
| Види витрат | - бюджети капітальних витрат |
| - бюджети поточних витрат |
| Система калькулювання | - бюджети, сформовані за змінними витратами |
| - бюджети, сформовані за повними витратами |
| Рівень узагальнення | - функціональні (локальні, часткові) |
| - зведені (загальні) |
| Тривалість бюджетного періоду | - стратегічні (3 – 5 років) |
| - річні |
| - квартальні |
| - місячні |
| - тижневі |
| - інші |
| - зведені |
| За часовою ознакою | - короткостроковий |
| - довгостроковий |

*Функціональні бюджети* – це окремі складові зведеного бюджету,що стосуються відповідальності керівника окремого центру відповідальності.

До *операційних* належать бюджети доходів і витрат операційної діяльності підприємства.

*Фінансові бюджети* – це сукупність бюджетів, що відображають плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства.

*Статичні бюджети* – бюджети, у яких конкретні значення показників установлюють на початок планового періоду і вони не коригуються.

*Змінні (динамічні) бюджети* - бюджети, показники яких постійно коригують після завершення певного періоду (місяця, декади) у зв’язку зі зміною як внутрішніх, так і зовнішніх умов діяльності підприємства.

*Гнучкі бюджети* – бюджети, складені для кількох можливих рівнів діяльності підприємства, які можуть настати у межах релевантного періоду внаслідок впливу імовірних чинників (зміни кон’юнктури ринку, рівня інфляції, курсу валюти, податкових ставок тощо).

*Бюджети капітальних витрат* пов’язані зі створенням чи поліпшенням основних засобів підприємства.

*Бюджети поточних витрат* виникають у процесі здійснення робіт чи надання послуг у поточному періоді.

*Постатейні бюджети* передбачають фіксоване обмеження суми за кожною окремою статтею витрат без обмеження перенесення в іншу статтю.

*Бюджети з тимчасовим періодом* передбачають, що не витрачені на кінець періоду кошти не можуть бути перенесені на наступний період.

*Генеральний (зведений) бюджет* – це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства (рис. 9.1).

Бюджетування здійснюють у *двох напрямах*. *Перший напрям* – підготовка *функціональних* бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємства. Відповідно, підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням, є *бюджетним центром*.

*Другий напрям* бюджетування – розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів, робіт або послуг.

Бюджетування

Стандарти (норми) витрат на виробництво окремих виробів

Функціональні бюджети (бюджети підрозділів)

Розподіл накладних витрат

Генеральний (зведений) бюджет

Операційні бюджети

Фінансові бюджети

Бюджет продажу

Бюджет виробництва

Бюджет прямих матеріальних витрат

Бюджет прямих витрат на оплату праці

Бюджет виробничих накладних витрат

Бюджет собівартості готової продукції

Бюджет собівартості реалізованої продукції

Бюджет витрат на збут

Бюджет адміністративних витрат

Бюджетний звіт про прибуток

Бюджет капітальних інвестицій

Бюджет грошових коштів

Бюджетний баланс

**Рис. 9.1. Напрями бюджетування виробничої діяльності**

Взаємозв’язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі бюджетів окремих підрозділів визначають ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну (стандартну) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. В свою чергу, стандарти (норми) витрат використовують для складання бюджетів витрат на виробництво.

**9.3. Методи розробки бюджетів та організація бюджетування**

Для розробки бюджетів використовують такі основні методи:

1. *метод приросту*, при застосуванні якого бюджетні суми визначають на підставі звітних даних попереднього бюджетного періоду з урахуванням перспектив діяльності підприємства в майбутньому бюджетному періоді. Перевагою методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Завдяки цьому бюджетування через прирощення набуло значного практичного поширення. Але цей метод має суттєву ваду. Насамперед, у процесі бюджетування не аналізують ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період. У некомерційних організаціях такий підхід може призвести до того, що бюджетним центрам, які мають перевищення бюджету, можуть у наступному періоді надати додаткові ресурси, а підрозділам, які забезпечили економію коштів, навпаки, скоротять асигнування;
2. *пріоритетний метод* – також ґрунтується на даних попереднього бюджетного періоду, однак передбачає обґрунтування пріоритетних напрямів відносного скорочення або збільшення бюджетних сум;
3. *бюджетування з нульової точки (ZBB - бюджетування)* – метод бюджетування, за якого менеджери обґрунтовують значення бюджетних показників на основі детального аналізу господарських операцій і нормативів витрачання ресурсів, тобто, якщо діяльність здійснювалася уперше – «з нуля». Застосування ZBB – бюджетування дає змогу отримати найточніші та най об’єктивніші планові показники, однак вимагає значних затрат часу і коштів на здійснення розрахунків. Метод вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів. На відміну від бюджетування через прирощення, цей метод дає змогу виявити проблеми і розв’язати їх на стадії планування.

Найбільш поширеними являється бюджетування через прирощення та бюджетування «з нуля».

Існує три основних варіанти організації процесу бюджетування:

* «згори - вниз»;
* «знизу – вгору»;
* «знизу – вгору / згори - вниз».

Підхід «згори - вниз» означає, що вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня. Такий підхід дає можливість повністю врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов’язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів.

Разом з тим недоліком такого підходу є слабка мотивація менеджерів нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони не брали участі, та нехтування джерелом інформації, яка перебуває на цьому рівні управління.

Тому підхід «згори - вниз» є виправданим лише в жорстко централізованих організаціях або невеликих фірмах, де не існує значної дистанції між головним керівництвом і підрозділами підприємства. Поряд з тим, такий підхід може бути застосований у разі відсутності у керівників середньої та нижчої ланки необхідних знань і досвіду в розробленні значних бюджетів.

Підхід «знизу – вгору» означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають. Далі бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому рівні управління. При такому підході керівництво підприємства відповідає головним чином за координацію бюджетного процесу та схвалення генерального (зведеного) бюджету.

Перевагою такого підходу є мотивація керівників нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони беруть участь, посилення комунікації між різними підрозділами підприємства, що сприяє точності та ув’язці запланованих показників.

Недоліком цього підходу є зростання витрат часу на підготовку бюджетів, оскільки залучення до процесу бюджетування значної кількості людей потребує відповідних зусиль з координації їхніх дій та узгодження даних. Крім того, при такому підході посилюється вплив поведінки та кваліфікації окремих людей на бюджетний процес. Зокрема, в практиці непоодинокими є випадки застосування «бюджетного зазору», тобто завищення запланованих витрат або заниження запланованих доходів з метою забезпечення в майбутньому високих показників діяльності та гарантованої винагороди. У разі недостатніх знань і досвіду бюджетування керівників нижчої та середньої ланки зростає кількість помилок, що також знижує надійність бюджетів. Виходячи з цього, підхід «знизу – вгору» застосовують лише в разі, коли структура підприємства забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні складати релевантні й достовірні бюджети та є довіреними особами вищого керівництва.

У практиці поширенішим є комбінований підхід «знизу – вгору / згори - вниз», який узагальнює і збалансовує найкращі моменти розглянутих методів. При такому підході вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей підприємства, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей підприємства. У процесі складання й узгодження бюджетів здійснюють їх обговорення та узгодження керівниками різних рівнів. Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер – аналітик. Він визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів. Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовують у відповідні підрозділи і вони є керівництвом для виконання керівниками бюджетних центрів.

**9.4. Порядок розробки бюджетів**

Бюджетування розпочинають з визначення *основного бюджетного чинника*, так званого вузького місця на підприємстві. Оскільки за умов ринкової економіки найчастіше «вузьким місцем» діяльності підприємства є обсяг реалізації продукції, то насамперед складають бюджет реалізації (продажу). Інші бюджети (бюджет прямих витрат, витрат на збут, грошових потоків тощо) залежать від бюджету реалізації.

Під час підготовки бюджету реалізації продукції необхідно проаналізувати обсяги продажу кожного виду продукції та їх динаміку за кілька попередніх звітних періодів, суми прибутку за кожним видом продукції, ціни конкурентів, частку ринків збуту порівняно з конкурентами та її можливу зміну, прогноз ринкової кон’юнктури, сильні та слабкі сторони підприємства (якість продукції, рівень менеджменту, стабільність ділових взаємовідносин із контрагентами тощо).

*Бюджет продажу* - це операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, послуг). Його складають з розбивкою :

* за періодами (найчастіше за місяцями);
* за видами продукції;
* за географічними регіонами;
* за продавцями;
* за клієнтами.

Бюджет продажу складається на підставі результатів *прогнозу продажу* – передбачення майбутніх обсягів продажу продукції або послуг.

Одночасно з бюджетом продажу розробляють графік очікуваних грошових надходжень від реалізації продукції. Цей графік відображає періодизацію отримання грошей за реалізовану продукції з урахуванням наявності дебіторської заборгованості.

На основі плану реалізації продукції розробляють *бюджет виробництва* продукції в натуральних одиницях – виробничу програму підприємства. Обсяг виробництва продукції визначають за формулою:

Ов = Орп + Зкп - Зпп,(9.1)

де Ов – обсяг виробництва продукції в натуральних одиницях;

Орп – обсяг реалізації продукції в натуральних одиницях;

Зкп - запас готової продукції на кінець бюджетного періоду, одиниць;

Зпп - запас готової продукції на початок бюджетного періоду, одиниць.

Дані бюджету виробництва є основою для формування бюджету прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці , інших прямих виробни-чих витрат та бюджету закупівлі матеріалів. Під час розробки цих бюджетів використовують інформацію про очікувані зміни цін на матеріали, можливість отримання знижок, умови комерційного кредитування, можливість заміни матеріалів, очікувані зміни валютного курсу, умов оплати праці, рівня соціальних платежів тощо.

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

Вартість матеріалів, необхідних для виробництва продукції, визначають, виходячи з обсягу виробництва, норми матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінки матеріалів.

*Бюджет придбання матеріалів* – плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді. Обсяг закупівлі матеріалів обчислюють за формулою:

Мз = Мв + Мкп – Мпп, (9.2)

де Мз  - обсяг закупівлі матеріалів;

Мв – виробнича потреба в матеріалах;

Мкп  – запас матеріалів на кінець бюджетного періоду;

Мпп - запас матеріалів на початок бюджетного періоду.

Одночасно з бюджетом придбання матеріалів складають *графік очікуваних виплат* за придбані матеріали, який пізніше використовують для складання бюджету грошових коштів.

*Бюджет прямих витрат на оплату праці* – плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді. Цей бюджет складають на основі даних про витрати праці на виконання планових завдань, даних про продуктивність праці та ставок оплати праці основного виробничого персоналу. Для оцінки прямих витрат на оплату праці слід скористатися інформацією, що міститься в технічній документації на виготовлення продукції.

*Бюджет виробничих накладних (загальновиробничих) витрат* – плановий документ, що відображає накладні витрати, пов’язані з виробництвом продукції (виконання робіт, надання послуг) у бюджетному періоді. Цей бюджет складають на основі виробничої програми, укладених угод (оренди, обслуговування тощо) та відповідних розрахунків (амортизація).

На відміну від прямих витрат, відомості про які можна отримати із технологічних специфікацій на продукцію, загальновиробничі витрати складаються з кількох статей і містять як змінну так і постійну частину. Для їх розмежування використовують метод вищої – нижчої точки, метод регресії тощо. Бюджетування і контроль цієї частини витрат є одним з найскладніших завдань менеджменту, оскільки відсутня пряма залежність їх величини від обсягу реалізації. Підприємство повинне самостійно розробити засоби оптимізації загально виробничих витрат. З цією метою бюджетування загально виробничих витрат вимагає здійснення оцінок на базі як внутрішніх економічних умов (запланований рівень виробництва, виробничі можливості), так і зовнішніх чинників (зростання податків тощо)

Використовуючи дані бюджетів прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці та бюджету загально виробничих витрат формують бюджети собівартості виготовленої та реалізованої продукції.

*Бюджет собівартості виготовленої продукції* – плановий документ, в якому наведено розрахунок собівартості продукції, яку передбачається виготовити у бюджетному періоді.

Собівартість виготовленої продукції визначають за співвідношенням:

Сгп = В + НВпп – НВкп, (9.3)

де Сгп  - собівартість виготовленої готової продукції, грн;

В – виробничі витрати за бюджетний період, грн;

НВпп – обсяги незавершеного виробництва на початок бюджетного періоду, грн;

НВкп - обсяги незавершеного виробництва на кінець бюджетного періоду, грн..

*Бюджет собівартості реалізованої продукції* – плановий документ, який містить розрахунок собівартості продукції, що буде реалізована в бюджетному періоді.

Собівартість реалізованої продукції визначається за співвідношенням:

Срп = Сгп + ГПпп – ГПкп , (9.4)

де Срп  - собівартість реалізованої продукції, грн;

Сгп – собівартість виготовленої готової продукції, грн;

ГПпп – залишки готової продукції на початок бюджетного періоду, грн;

ГПкп - залишки готової продукції на кінець бюджетного періоду, грн.

*Бюджети операційних витрат* охоплюють витрати, пов’язані з управлінням і збутовою діяльністю. Мета бюджетування таких витрат – оцінити їх величину відповідно до запланованого рівня виробництва і продажу для досягнення стратегічних цілей підприємства. Найпростіший шлях складання бюджету таких витрат полягає у використанні фактичних даних попереднього періоду і коригування їх , враховуючи заплановані зміни умов діяльності підприємства.

*Бюджет адміністративних витрат* – плановий документ, що відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства загалом.

*Бюджет витрат на збут* – плановий документ, у якому наведені постійні та змінні витрати, пов’язані зі збутом продукції у бюджетному періоді.

*Бюджетний звіт про прибуток –* проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності. Цей бюджет у найбільш загальному виді містить у собі наступні показники:

1. виручка від реалізації продукції;
2. собівартість реалізованої продукції;
3. валовий прибуток (п.1 – п.2);
4. операційні витрати;
5. прибуток (збитки) від реалізації (п.3 – п.4).

Бюджетний звіт про прибуток складають на підставі бюджетів продажу, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та інших операційних витрат.

*Бюджет грошових коштів* (прогноз грошових потоків) представляє собою план надходження коштів і і платежів на майбутній період. Він необхідний для забезпечення платоспроможності та ліквідності підприємства. З його допомогою прогнозуються кінцеві залишки коштів на рахунках, необхідні для складання прогнозного бухгалтерського балансу, а також виявляються періоди надлишку фінансових ресурсів або їхньої недостачі. Заплановані грошові надходження визначаються на базі погашення дебіторської заборгованості, реалізації за готівку, реалізації інших активів, отримання кредитів та інших видів надходжень. Витрачання грошових коштів плануються на підставі сплати кредиторам за придбані товари, виконані роботи, надані послуги; сплату податків, дивідендів, здійснення капітальних та фінансових інвестицій, повернення кредитів та сплату відсотків по них тощо.

Останнім кроком у процесі підготовки головного (зведеного) бюджету є розробка *прогнозного бюджетного балансу* (звіту про фінансовий стан). Він відбиває структуру активів і пасивів організації і відповідає звітній формі №1.

Розрахунок очікуваного бухгалтерського балансу за станом на кінець планового періоду дозволяє оцінити ті зміни, що відбудуться з майном підприємства і джерелами його утворення в результаті господарських операцій планового періоду.

Складання докладного зведеного бюджету є серйозною підмогою для власників підприємства в забезпеченні контролю за ефективністю використання інвестованих коштів. Зведений бюджет також важливий і для безпосередніх керівників підприємства. Він дозволяє чітко визначити цілі і задачі на плановий період і контролювати хід виконання виробничої програми, процес формування доходів і витрат, стан розрахунків і платежів.

При формуванні бюджетів для підрозділів підприємства необхідною умовою є використання методу «нульового балансу». Бюджети повинні складатися не на основі витрат за минулий період, а на базі запланованих заходів.

Бюджети необхідно формувати на базі одного з альтернативних варіантів плану. Можливі наступні варіанти:

* *песимістичний варіант* повинний переслідувати мінімальну мету і вимагати максимального скорочення наявних ресурсів;
* *ймовірний варіант* повинний орієнтувати на досягнення максимальних цілей при помірному використанні ресурсів;
* *оптимістичний варіант* повинний передбачити виконання максимальної мети при ефективному використанні всіх ресурсів.

Розроблені бюджети повинні відповідати наступним вимогам:

1. бюджети повинні бути напруженими, але досяжними. Лише збалансованість мотивує дотримання бюджету;
2. право на існування має тільки дійсний бюджет. Тіньовий або аварійний бюджети неприпустимі;
3. бюджет є узагальнюючим планом у натуральних і грошових одиницях;
4. відповідальний за виконання бюджету повинний брати участь у його розробці, для того, щоб із усією відповідальністю поставитися до складання бюджету;
5. бюджет є своєрідною інструкцією до запису по рахунках. Він вимагає рівності планових і фактичних даних;
6. бюджет залишається незмінним під час бюджетного періоду;
7. поділ всіх витрат на змінні і постійні.

Метою складання бюджетного балансу є:

* своєчасне передбачення несприятливого фінансового стану підприємства;
* висвітлення майбутніх ресурсів і зобов’язань;
* забезпечення контролю щодо точності складання всіх бюджетів.

На підставі затвердженого керівництвом підприємства бюджету будуються щомісячні плани доходів і витрат, що обов’язкові для виконання всіма службами. Через ці плани здійснюється управління витратами і забезпечується досягнення необхідного рівня економічних показників (обсяг реалізації, чистий прибуток, рентабельність активів, норма прибутку тощо), без чого неможливий динамічний розвиток підприємства.

**9.5. Завдання для контролю знань.**

**Теми рефератів**

* 1. Функції бухгалтера – аналітика у процесі бюджетування
  2. Сутність безперервного бюджетування
  3. Переваги і недоліки бюджетування через прирощення

**Тести**

*1. Бюджет – це:*

а) плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду;

б) план майбутніх операцій, виражений у кількісних вимірниках;

в) процес визначення дій, необхідних для досягнення стратегічної мети.

*2. Функціональний бюджет – це:*

а) бюджет підрозділу підприємства;

б) фінансовий план витрат коштів на реалізацію окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів;

в) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства.

*3. Зведений бюджет – це:*

а) загальний бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності підприємства;

б) бюджет, який узагальнює майбутні операції усіх підрозділів підприємства;

в) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства.

*4. Операційний бюджет – це:*

а) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;

б) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;

в) бюджет, який узагальнює операційні витрати підприємства.

*5. Фінансовий бюджет – це:*

а) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет фінансових результатів підприємства;

б) бюджет фінансового підрозділу підприємства;

в) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства.

*6. Статичний бюджет – це:*

а) бюджет підрозділу підприємства;

б) бюджет, у якому всі значення показників установлюють до початку планового періоду і не переглядають;

в) бюджет, складений на певний період часу діяльності підприємства.

*7. Гнучкий бюджет – це:*

а) бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства;

б) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;

в) бюджет підрозділу підприємства.

*8. Який поточний бюджет є відправною точкою в процесі розробки загального бюджету:*

а) бюджет комерційних витрат;

б) бюджет продажів;

в) бюджет виробництва.

*9****.*** *Який поточний бюджет повинний бути підготовлений, щоб оцінити кількість матеріалів, які необхідно закупити?*

а) бюджет використання матеріалів;

б) бюджет продажів;

в) бюджет виробництва.

*10. У процесі підготовки оперативного бюджету останнім кроком звичайно є підготовка бюджетного:*

а) звіту про прибутки і збитки;

б) звіту про рух коштів;

в) прогнозу.

**Практичні завдання:**

*Завдання №1*

На 31 грудня 20ХХ року компанія має на складі 6000 одиниць готової продукції. Нижче наведено фрагмент бюджету виробництва компанії на перший квартал наступного року (одиниць) :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | Січень | Лютий | Березень |
| Обсяг виробництва | 18 800 | 20 400 | 19 600 |
| Необхідний запас готової продукції на кінець місяця | 5 000 | 4 200 | 4 000 |

Визначити очікуваний обсяг продажу в кожному місяці.

*Завдання №2*

Прогноз підприємства щодо продажу своєї продукції на 20ХХ рік:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Місяць | Кількість виробів,  одиниць | Місяць | Кількість виробів,  одиниць |
| Січень | 50000 | Липень | 40000 |
| Лютий | 40000 | Серпень | 50000 |
| Березень | 60000 | Вересень | 60000 |
| Квітень | 70000 | Жовтень | 70000 |
| Травень | 60000 | Листопад | 80000 |
| Червень | 50000 | Грудень | 60000 |

Прогноз продажу на січень наступного року – 50 000 виробів. Запаси виробів на 01.01.20ХХроку склали 20 000 виробів. Підприємство дотримується такої політики, що мінімальний рівень запасів повинен дорівнювати 10% від обсягів продажу наступного місяця. Скласти бюджет виробництва продукції на 20ХХрік. Які залишки виробів планується залишити на 01 січня наступного року?

*Завдання №3*

Підприємство склало бюджет продажу основного виду продукції на перше півріччя наступного року в помісячному розрізі : І – 6000 од., ІІ – 12000 од., ІІІ – 18000 од., ІV – 17000 од., V-20000 од., VІ – 22000 од. за постійною ціною 35 грн за одиницю (без ПДВ). При цьому передбачається, що 70% доходу від реалізації кожного місяця надійде на підприємство в місяці реалізації, 28% - в наступному місяці, а 2% - у наступному півріччі.

Запаси готової продукції на складі плануються й підтримуються на рівні 10% обсягу реалізації наступного місяця, а сировини – на рівні 15% споживання наступного місяця. Норматив витрачання сировини на одиницю продукції – 15 кг, нормативна ціна сировини – 2,50 грн за 1 кг. Дебіторська заборгованість за відвантажену продукцію на початок року складає 15200 грн. Впродовж VІІ місяця планується реалізувати 20 000 одиниць продукції.

Необхідно скласти:

1. бюджет продажу;
2. графік надходження грошових коштів за реалізовану продукцію;
3. бюджет виробництва;
4. бюджет матеріальних витрат на виробництво продукції;
5. бюджет придбання сировини.

*Завдання №4*

Залишок грошових коштів підприємства на початок року складає 12 000 гривень. У першому кварталі підприємство очікує погашення дебіторської заборгованості у сумі 18000 гривень. Впродовж року підприємство планує реалізувати 3600 виробів, при цьому у першому кварталі буде реалізовано 10% всього обсягу реалізації, у другому – 25%, у третьому – 30%, у четвертому – 35%. Ціна одиниці виробу – 310 грн (без ПДВ). У другому кварталі підприємство планує реалізувати старе обладнання за 10 000 грн та понаднормативні запаси комплектуючих виробів на суму 1500 грн (ціни без ПДВ). Впродовж року плануються наступні витрати:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Витрати | Всього, грн | у т.ч. по кварталах : | | | |
| І | ІІ | ІІІ | ІV |
| 1. Придбання сировини, матеріалів | 188000 | 39300 | 45900 | 51600 | 51200 |
| 2.Витрати на оплату праці (у т.ч. нарахування на ФОП) | 134000 | 29600 | 29800 | 35400 | 39200 |
| 3. Загально виробничі витрати | 27200 | 6400 | 6100 | 7600 | 7100 |
| 4. Адміністративні витрати та витрати на збут | 54800 | 13700 | 13700 | 13900 | 13500 |
| 5. Придбання нового обладнання | 85000 | 85000 | - | - | - |

Мінімальний залишок грошових коштів на поточному рахунку та в касі підприємства - 1000 гривень. Скласти фінансовий план. При дефіциті грошових коштів передбачити отримання кредиту та його погашення. Середньорічна вартість кредиту – 24% річних.

**Тема 10. Контроль виконання бюджетів і аналіз відхилень**

**План:**

10.1. Контроль виконання бюджетів.

10.2. Аналіз відхилень.

10.3.Завдання для контролю знань.

**10.1. Контроль виконання бюджетів.**

Ефективність і обґрунтованість прийнятих бюджетів виявляється тоді, коли зіставляються планові показники з фактичними, які накопичуються у так званому звіті про виконання бюджету. Різниці, що виникають у процесі оцінки, називають відхиленнями. Для отримання вірогідних оцінок досягнень підрозділу слід дотримуватися двох основних умов:

* порівнюються тільки такі доходи і витрати, які контролюються менеджером цього підрозділу;
* фактичні та бюджетні дані порівнюються на основі однакового рівня діяльності.

Недотримання зазначених умов може привести до помилкових висновків. Для здійснення адекватного порівняння фактичних та бюджетних даних використовують гнучкий бюджет. Він складається на підставі запланованих даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. Величина постійних витрат зазвичай остається незмінною, а змінні витрати змінюються пропорційно зміні обсягу діяльності. Показники гнучкого бюджету придатні для подальшого порівняння їх з фактичними даними, а отримані у такий спосіб відхилення можна використовувати для подальшого визначення результативності й ефективності роботи підрозділу.

*Бюджетний контроль* – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів.

Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером – аналітиком і надається менеджеру, що відповідає за прийняття відповідних рішень.

*Звіт про виконання бюджету* – це звіт, у якому порівнюються заплановані і фактичні показники і розраховуються відхилення, з зазначенням їх причин. Такі звіти подаються регулярно, як правило, щомісяця.

*Відхилення* – це різниця між бюджетними й фактичними показниками.

Відхилення можуть бути позитивними (сприятливими) й негативними (несприятливими).

*Несприятливими* є відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований, або фактичні витрати більше за бюджетні.

*Сприятливими* є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, або фактичні витрати менші за бюджетні

Якщо відхилення незначні, то їх можна ігнорувати, тобто не досліджувати причини цих відхилень. Значний розмір відхилень вимагає детального вивчення причин виникнення. Залежно від причин виникнення відхилення поділяють на дві групи : відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

*Відхилення внаслідок планування* зв’язані з помилками і недоліками в процесі складання прогнозів, визначенні функції витрат і доходу, калькулювання планової собівартості і цін.

*Відхилення внаслідок діяльності* є результатом дій персоналу чи конкретних подій (зміна попиту, коливання цін).

При наявності значних відхилень у залежності від їх причин можливі два *альтернативних рішення*:

1. коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
2. внесення відповідних коректив у дії, щоб забезпечити досягнення запланованої мети.

Звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю в умовах коректного зіставлення фактичних і бюджетних даних. Це зумовлено тим, що зведений бюджет є статичним, оскільки складений тільки для одного рівня майбутньої діяльності.

Процес контролю виконання бюджету:

Бюджет

Дія (виконання бюджету)

Фактичні результати

Звіт про виконання бюджету

Відхилення

Значні Незначні

Внаслідок Внаслідок

планування діяльності

Коригування діяльності

Коригування бюджету

**Рис. 10.1.Система бюджетного контролю**

Оскільки дохід і частина витрат залежить від обсягу виробництва, то у випадках, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від запланованого, відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення.

Для забезпечення ефективного контролю необхідно зіставляти фактичні результати з бюджетом, перерахованим на фактичний обсяг виробництва, тобто, *гнучким бюджетом* – бюджетом, складеним на основі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для декількох релевантних рівнів діяльності.

Гнучкий бюджет базується на формулі:

Змінні витрати на од. \* Кількість од. + Постійні витрати

Використання гнучкого бюджету дає змогу розподілити загальне відхилення на відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу діяльності.

*Відхилення від гнучкого бюджету* – це різниця між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету й статичного бюджетів. Дані відхилення дозволяють оцінити ефективність і результативність діяльності підприємства.

*Ефективність* характеризує взаємозв’язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами, а *результативність* – це міра досягнення поставленої мети. Відхилення від гнучкого бюджету відображають ефективність діяльності, а відхилення за рахунок обсягу реалізації – її результативність.

Діяльність підприємства може бути:

* ефективною і результативною;
* результативною, але неефективною;
* ефективною, але не результативною;
* не результативною і неефективною.

Методика обчислення відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство при складанні внутрішньої звітності. За умов використання системи калькулювання змінних витрат розрахунок відхилень базується на показнику маржинального доходу, а за умов калькулювання повних витрат – на показнику прибутку.

Фактичні результати

Статичний бюджет

Фактичний обсяг

Фактичні витрати

Бюджетні витрати

Бюджетні ціни

Фактичний обсяг

Бюджетні витрати

Бюджетні ціни

Бюджетний обсяг

Відхилення за рахунок витрат і ціни (ефективністю діяльності)

Загальне відхилення прибутку

Відхилення за рахунок обсягу продажу

(результативністю діяльності)

Фактичні ціни

Гнучкий бюджет

**Рис. 10.2.Схема використання даних гнучкого бюджету при аналізі відхилень**

На практиці досить часто обсяги виробництва не збігаються з обсягами реалізації, тому що частина виготовленої продукції певний час зберігається на складі. У такому разі для аналізу відхилень слід використовувати два гнучких бюджету – виробництва і продажу, різницю між якими зумовлюватимуть зміни у величині запасів готової продукції.

Таким чином, система бюджетування, заснована на контрольованому прогнозі, має цілий ряд переваг і в сучасних умовах є одним з найбільш передових методів управління. Бюджетування застосовується у багатьох областях управління:

* у фінансовому менеджменті за його допомогою можна заздалегідь сформувати досить ясне представлення про структуру бізнесу підприємства,

Фактичні результати

Гнучкий бюджет виробництва

Гнучкий бюджет продажу

Статичний бюджет продажу

Фактичний обсяг виробництва

Фактичні виробничі витрати

Фактичний обсяг виробництва

Бюджетні виробничі витрати

Фактична собівартість продажу

Фактичні ціни

Фактичний обсяг продажу

Бюджетна собівартість продажу

Бюджетні ціни

Бюджетний обсяг продажу

Відхилення виробничих витрат

Зміни у рівні запасів

Відхилення за рахунок кількості, ціни, структури і собівартості продажу

**Рис. 10.3.Гнучке бюджетування, коли обсяги виробництва й продажу не збігаються**

- регулювати обсяг витрат у межах, що відповідають загальному надходженню коштів, визначити, коли і на яку суму повинне бути забезпечене фінансування;

* в області управління комерційною діяльністю цей метод змушує керівників систематично займатися маркетингом для розробки більш точних прогнозів і визначити найбільш доцільні й ефективні комерційні заходи в межах, забезпечених наявними ресурсними можливостями для їх здійснення;
* в області організації загального управління цей метод чітко визначає значення і місце кожної функції (комерційної, виробничої, фінансової, адміністративної і т.д.), здійснюваної на підприємстві, дозволяє забезпечити належну координацію діяльності цих служб, орієнтуючи їх на спільну діяльність для досягнення затверджених у бюджеті показників;
* в області управління витратами цей метод сприяє біль ощадливому використанню ресурсів і забезпечує пошук шляхів зниження витрат

**10.3. Завдання для контролю знань.**

**Теми рефератів**

1.Процес контролю виконання бюджетів.

2.Управління зі зворотним зв’язком з використанням бюджетування.

3. Групи відхилень від гнучкого бюджету.

4. Сутність управління за відхиленнями.

**Тести**

*1.Відхилення в бюджетуванні – це різниця між:*

а) показниками звітності попереднього та поточного року ;

б) бюджетними й фактичними показниками;

в) показниками діяльності підприємств - конкурентів.

*2.Бюджетний контроль – це процес зіставлення:*

а) фактичних результатів з плановими ;

б) фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів;

в) правильна відповідь не наведена.

*3.Відхилення від бюджету можуть бути:*

а) несприятливими (негативними);

б) сприятливими (позитивними);

в) правильні відповіді а) і б).

*4.Відхилення внаслідок планування:*

а) є результатом дій персоналу;

б) це відхилення від бюджету, пов’язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначенні функції витрат і доходів, калькулювання планової собівартості;

в) є результатом певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

*5.Відхилення внаслідок діяльності :*

а) є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо);

б) зумовлені неспівпаданням планових і фактичних обсягів виробництва та реалізації продукції;

в) це відхилення від бюджету, пов’язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів.

*6.Гнучкий бюджет - це:*

а) бюджет, складений на основі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності ;

б) бюджет, складений на основі бюджетних витрат і доходів для запланованого обсягу діяльності ;

в) бюджет, складений на основі фактичних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності .

*7.Ефективність характеризує:*

а) міру досягнення поставленої мети;

б) різницю між показниками гнучкого і статичного бюджетів ;

в) взаємозвязок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами.

*8.Результативність характеризує:*

а) взаємозвязок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами;

б) міру досягнення поставленої мети;

в) різницю між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету .

*9.Управління за відхиленнями – це:*

а) принцип, за яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не звертає увагу на показники, що виконуються задовільно ;

б) принцип, за яким менеджер зосереджує увагу на всі відхиленнях від плану;

в) принцип, за яким менеджер звертає увагу тільки на позитивні відхилення .

*10. Витрати на виробництво* 100 000 одиниць продукції заплановані в сумі 150 000 грн (зокрема, постійні витрати – 30 000 грн). Фактично витрати становлять 142500 грн за обсягу виробництва 90000 одиниць. Має місце відхилення від бюджету виробничих витрат за рахунок ефективності:

а) несприятливе 5500,00;

б) сприятливе 6500,00;

в) несприятливе 4500,00.

**Практичні завдання**

*Завдання №1*

Вказати відповідні методики розрахунків для зазначених видів відхилень:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Вид відхилення | № | Методика розрахунку |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Відхилення за рахунок ціни реалізації | А | (Бюджетний обсяг реалізації – Фактич-ний обсяг реалізації) \* (Бюджетний маржинальний дохід на одиницю – Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2 | Відхилення за рахунок обсягів реалізації | Б | Бюджетний процент частки ринку \* (Фактичний розмір ринку – Бюджетний розмір ринку) \* Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю |
| 3 | Відхилення за рахунок комбінації продажу | В | (Бюджетний маржинальний дохід на одиницю – Фактичний маржинальний дохід на одиницю) \* Фактичний обсяг реалізації |
| 4 | Відхилення за рахунок розміру ринку | Г | (Фактичний процент частки ринку – Бюджетний процент частки ринку) \* Фактичний розмір ринку \* Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю |
| 5 | Відхилення за рахунок частки ринку | Д | (Бюджетний обсяг реалізації – Фактич-ний обсяг реалізації) \* Бюджетний маржинальний дохід на одиницю |

*Завдання №2*

У зведеному бюджеті підприємства наведені наступні дані:

* обсяг реалізації - 20 000 одиниць продукції за ціною 30 грн за одиницю;
* змінні витрати – 20 грн на одиницю продукції;
* постійні витрати – 120 000 грн.

Фактично було реалізовано 24 000 одиниць продукції за ціною 31 грн, змінні витрати становили 535 000 грн, а постійні – 125 000 грн.

Необхідно скласти Звіт про виконання бюджету з використанням гнучкого бюджету.

*Завдання №3*

Керівник транспортної компанії занепокоєний результатами діяльності за останній квартал, які наведені нижче (грн):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Стаття | Бюджет | Фактично | Відхилення |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Дохід від реалізації | 10 000 000 | 9 500 000 | (500 000) |
| Пальне | 200 000 | 196 000 | 4 000 |
| Ремонт і обслуговування | 100 000 | 98 000 | 2 000 |
| Зарплата водіїв | 6 700 000 | 6 500 000 | 200 000 |
| Інші змінні витрати | 1 000 000 | 985 000 | 15 000 |
| **Разом змінних витрат** | **8 000 000** | **7 779 000** | **221 000** |
| Зарплата іншого персоналу | 200 000 | 200 000 | - |
| Оренда | 200 000 | 200 000 | - |
| Амортизація | 600 000 | 600 000 | - |
| Інші постійні витрати | 200 000 | 200 000 | - |
| **Разом постійних витрат** | **1 200 000** | **1 200 000** | **-** |
| Операційний прибуток | 800 000 | 521 000 | (279 000) |

Необхідно підготувати для керівника компанії звіт, що пояснює причини відхилень.

**Тема 11. Облік і контроль за центрами відповідальності на підприємстві**

**План:**

11.1. Поняття і типи центрів відповідальності.

11.2.Оцінка діяльності центрів відповідальності.

11.3. Сутність і методи трансфертного ціноутворення.

11.4.Склад та зміст управлінської звітності.

**11.1.Поняття і типи центрів відповідальності**

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка визначається наявністю та взаємодією його підрозділів. Ці підрозділи очолюють керівники, які відповідають за їхню роботу. Підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, називається «центром відповідальності».

*Центр відповідальності* – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює.

У системі управління вищий керівник має контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони, в свою чергу, повинні здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності.

Для здійснення такого контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б забезпечила збирання, обробку і передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою обліку є облік за центрами відповідальності.

*Облік відповідальності* – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтується на наступних принципах:

Принципи системи обліку за центрами відповідальності

* менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
* менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність;
* менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їхніми підрозділами мети;
* чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників;
* звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності

**Рис. 11.1. Принципи системи обліку за центрами відповідальності**

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дозволяють виділити чотири типи центрів відповідальності:

* центри витрат;
* центри доходів;
* центри прибутку;
* центри інвестицій.

*Центр витрат –* підрозділ на підприємстві, керівник якого відповідає тільки за витрати.

*Центр доходу –* центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру.

*Центр прибутку -* центр відповідальності, керівник якого контролює доходи й витрати, але не контролює інвестиції в активи центру.

*Центр інвестицій –* це підрозділ, керівник якого відповідає за затрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень.

*Завданням* обліку за центрами відповідальності є не так контроль, як допомога в організації самоконтролю.

*Головна мета* обліку за центрами відповідальності - допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінювання результатів діяльності.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

* визначення центрів відповідальності;
* складання бюджету для кожного центру відповідальності;
* регулярне складання звітності про виконання;
* аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

**11.2.Оцінка діяльності центрів відповідальності.**

*Оцінка діяльності* – логічне продовження контрольних операцій. Через таку оцінку стимулюється реакція працівників на результати своєї діяльності і можливі відхилення фактичних показників від установлених (планових, нормативних, граничних) чи бажану динаміку останніх.

Оцінка діяльності здійснюється за допомогою певної системи показників. Показники підрозділів мають бути узгоджені з показниками роботи підприємства, утворювати з ними єдину систему показників і водночас ураховувати специфіку діяльності підрозділу. Необхідність взаємозв’язку показників по вертикалі (підприємство – цех – бригада – робоче місце) випливає з єдності цілей діяльності підрозділів усіх рівнів – випуск продукції згідно з установленими потребами з мінімальними витратами, що на рівні підприємства забезпечує максимальний прибуток.

Основні показники діяльності підприємства трансформуються на рівні підрозділів із урахуванням конкретних умов (закінчення циклу виготовлення продукції, стану нормативної бази, обліку та ін.).

Кількість контрольованих і оцінювальних показників має бути достатньої для того, щоб підпорядкувати діяльність структурних підрозділів завданням, що стоять перед підприємством у цілому, але при цьому надмірно не обмежувати їх оперативну самостійність.

Показники повинні мати кількісний вимір на основі оперативного і бухгалтерського обліку.

*Центр доходу* – центр відповідальності, керівництво якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), на придбання товарів, що підлягають реалізації, на инвестиції в активи центру. (відділи супермаркетів, універмагів, регіиональні представництва компаній…). Такі подрозділи звичайно відповідають за обсяги реалізації, але не завжди уповноважені контролювати ціни й ассортимент товару. При цьому керівник центру доходів може контролювати витрати на утримання підрозділу. Тобто мова йде не про відсутність контролю взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його доходами.

Для оцінки діяльності центру доходу необхідно співставити бюджетну й фактичну суму доходу, визначити відхилення та проаналізувати причини їх виникнення. Аналіз відхилень може здійснюватися з різним ступенем деталізації:

Загальне відхилення доходу від реалізації

# Відхилення за рахунок ціни

Відхилення за рахунок розміру ринку

Відхилення за рахунок сегменту ринку

Відхилення за рахунок комбінації продажу

Відхилення за рахунок кількості продажу

Відхилення за рахунок обсягів реалізації

## Рівень 1

Рівень 2

Рівень 3

Рівень 4

**Рис. 11.2. Рівні аналізу відхилень доходу від реалізації**

Відхилення доходу за рахунок ціни виробу:

*(фактична ціна виробу – бюджетна ціна виробу) \* фактичний обсяг реалізації*

*виробів* (11.1)

Відхилення доходу за рахунок обсягуа реалізації:

*(фактичний обсяг реалізації виробу – бюджетний обсяг реалізації виробу) \**

*бюджетна ціна виробу* (11.2)

Відхилення доходу від реалізації за рахунок комбінації продаж:

*Бюджетна ціна виробу\* (фактична питома вага реалізації виробу – бюджет-на питома вага реалізації виробу)\* фактичний обсяг реалізації виробу*  (11.3)

Відхилення доходу за рахунок кількості продажу:

*Бюджетна ціна виробу\*(фактичний обсяг продажу всіх виробів – бюджетний обсяг продажу всіх виробів)\* бюджетна питома вага реалізації виробу* (11.4)

Відхилення доходу за рахунок розміру ринку:

*Середня бюджетна ціна \* (фактичний розмір ринку – бюджетний розмір ринку)\* бюджетний сегмент ринку*  (11.5)

Відхилення за рахунок сегменту ринку:

*Середня бюджетна ціна \* (фактичний сегмент ринку – бюджетний сегмент ринку)\* фактичний розмір ринку* (11.6)

*Центр витрат* – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи та інвестиції в активи центру (цехи, дільниці, виробницва). Центри витрат, у свою чергу, можна розподілити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

*Дискреційними* називаються витрати, розмір яких може змінюватися внаслідок прийнятого управлінського рішення і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності підприємства (збільшення витрат на рекламу, підвищення кваліфікації кадрів).

*Центри дискреційних витрат* – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний зв'язок між витратами й результатами діяльності центру (науково - дослідні й адміністративні підрозділи, а також частина підрозділів, що забезпечують збут). Оцінка діяльності центру дискреційних витрат здійснюється на підставі результатів виконання бюджетів цих центрів.

*Центр технологичних витрат* – центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний зв'язок між витратами й результатами діяльності. Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошових одиницях, а результати діяльності – в натуральних одиницях. При цьому можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, послуг). Для оцінки діяльності центрів технологічних витрат звичайно використовують стандартні (нормативні) витрати – витрати, необхідні для виробництва певної продукції чи надання послуг при нормальних умовах діяльності. На відміну від бюджетів стандарти відображають заплановані витрати на одиницю продукції, величина яких базується на обґрунтованих нормах праці та технічних розрахунках. В літературі розрізняють три види стандартів: базисні, теоретичні та поточні.

*Базисні стандарти* - довгострокові стандарти витратт, які встановлюються на строк від двох до п'яти років, щоб дослідити динамику цін та продуктивності праці.

*Теоретичні стандарти* - стандарти витрат, які можуть бути досягнуті тілько при ідеальних умовах діяльності. Ці стандарти являються скоріше еталоном, ніж нормою. Вони відображают рівень, який може бути досягнутий при певних умовах діяльності.

*Поточні стандарти* – стандарти, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді при існуючих умовах діяльності. Ці стандарти встановлюють з урахуванням існуючої технології й організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації робітників, тарифних ставок та динаміки цін. Використання поточних витрат дає можливість заздалегідь визначати собівартість продукції, сформувати ціни, скласти звіт про прибуток, оперативно вплинути і контролювати відхилення, оцінити діяльність центрів відповідальності.

Розробку стандартів здійснюють підрозділи, які відповідають за ті чи інші статті витрат. Звичайно технологічний відділ визначає стандарти використання матеріалів, а відділ поставок – стандарти цін на матеріали. Виробничий підрозділ розробляє стандарти робочого часу по операціях, а економічний відділ – тарифні ставки оплати праці відповідних категорій рабітників. Стандарти витрат періодично переглядаються, щоб вони відповідали сучасним і реальним умовам виробництва. Облік відповідальності на підставі стандартних витрат можна представити наступним чином:

Стандартні витрати на фактичний обсяг, передбачений для кожного центру відповідальності

Фактичні витрати, понесені кожним центром відповідальності

Порівняння стандартних і фактичних витрат, розрахунок відхилень та складання звітності

Дослідження відхилень

# Внесення корректив

# Перегляд стандартів

Усунення причин негативних відхилень та розповсюдження позитивного досвіду

**Рис. 11.3. Облік відповідальності на підставі стандартних витрат**

Аналіз відхилень від установлених стандартів повинен відповідати на два питання:

1. яка різниця міжд фактичними та стандартними витратами;
2. чому виникла ця різниця.

На практиці дуже мало компаній, які використовують повне чи часткове документування відхилення від стандартів. Це пояснюється тим, що основний акцент робиться безпосередньо на контроль стандартів на рівні центрів відповідальності. Перед особами, що відповідають за витрачання ресурсів, стоїть завдання не документувати відхилення, а своєчасно реагувати на них. Тому відхилення від стандартів звичайно визначають в кінці місяця відповідними розрахунками й відображають у звітах по центрам відповідальності з зазначенням причин їх виникнення. Розрахунок відхилень здійснюється для окремих статей витрат з визначенням факторів, що зумовлюють ці відхилення.

*Центр прибутку* – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати і доходи, але не контролює инвестиції в активи центру (ресторани, філії…). Основним завданням керівника центру прибутку являється максимізація прибутку.

Оціінка діяльності центру прибутку звичайно здійснюється на підставі сегментного звіту про прибуток – звіт про прибуток, який відображає доходи, витрати й фінансовий результат діяльності підприємства в цілому та його основних сегментів.

Сегментний звіт про прибуток може бути підготовлений на підставі калькулювання повних виробничих витрат, тобто за формою, яку використовують для зовнішньої звітності, чи на підставі калькулювання змінних витрат. В залежності від цього використовується відповідна методика анализу відхилень фактичного прибутку від запланованого.

Оскільки центр прибутку узагальнює доходи і витрати різних центрів доходів і витрат, відхилення бюджетного прибутку від фактичного можна пояснити на підставі анализу відхилень витрат і доходів, що застосовується для відповідних центрів.

Однак відхилення прибутку за рахунок реалізації можна здійснити на підставі показника маржинального доходу на одиницю продукції (товарів, рабіт, послуг).

Відхилення маржинального доходу за зарахунок ціни реалізації:

*(фактичний МД на одиницю виробу – бюджетний МД на одиницю виробу) \* фактичний обсяг реалізації виробу* (11.7)

Відхилення маржинального доходу за рахунок обсягів реалізації:

*(фактичний обсяг реалізації виробу – бюджетний обсяг реалізації виробу) \* бюджетний середній МД на одиницю виробу*  (11.8)

Відхилення маржинального доходу за рахунок комбінації продажу:

*(фактичний обсяг реалізації – бюджетний обсяг реалізації)\* (бюджетний МД на одиницю – бюджетний середній МД на одиницю виробу)*  (11.9)

Відхилення маржинального доходу за рахунок розмеру ринку:

*бюджетний сегмент ринку \* (фактичний розмір ринку – бюджетний розмір ринку)\* бюджетний середній МД на одиницю виробу* (11.10)

Відхилення маржинального доходу за рахунок сегменту ринку:

*(фактичний сегмент ринку – бюджетний сегмент ринку) \* фактичний розмір ринку \* бюджетний середній МД на одиницю виробу* (11.11)

У випадку співставлення сегментного звіту про прибуток на підставі калькулювання повних витрат розрахунок відхилень здійснюється за наведеними формулами, однак в якості показника маржинального доходу використовують показник валового прибутку.

На практиці сегментний звіт про прибутки на підставі калькулювання повних витрат може використовуватися при наявності тільки одного центру прибутку. Інакше такий звіт не дає можливості оцінити діяльність центрів прибутку.

Основним методом оцінки роботи підрозділів за певними показниками є порівняння. Фактична величина показника за певний (звітний) період порівнюється з його величиною, що є базовою для оцінки. За такі базові рівні показників беруться здебільшого планові (нормативні) їх величини, які вважаються завданнями, або фактичні, досягнуті в минулому періоді. Якщо базою порівняння є планова (нормативна) величина показника, то оцінка здійснюється за критерієм рівня виконання плану:

Рпл = (Пф / Ппл) \*100, (11.12)

де Рпл – виконання плану за даним показником, %

Пф - фактична величини показника у встановленому вимірі;

Ппл – планова величини показника у встановленому вимірі.

Про ефективну роботу згідно з планом за такими показниками результативності, як обсяг продукції, прибуток, продуктивність, свідчить співвідношення Пф > Ппл і, відповідно, Рпл >= 100%.

Щодо показника витрат, то тут умова дотримання їх планового рівня зворотня : Вф <= Впл і , відповідно, Рпл <= 100%.

**11.3. Сутність і методи трансфертного ціноутворення.**

Одним з інструментів оцінки діяльності центрів відповідальності є трансфертне ціноутворення.

*Трансфертна ціна (ТЦ) –* це умовна ціна продукції (послуги) одного підрозділу (центру відповідальності), яка передається іншому підрозділу цього ж підприємства.

В ідеалі ТЦ повинна містити інформацію, яка б змушувала менеджерів підрозділів приймати оптимальні для всього підприємства рішення. Оптимальним вважають максимум сумарного маржинального доходу підрозділів із всіх можливих комбінацій внутрішніх і зовнішніх продажів проміжних продуктів, тобто підприємство має максимум виграти і мінімум програти на ринкових операціях підрозділів.

Існують три основні методи визначення величини ТЦ:

* встановлення договірної трансфертної ціни;
* встановлення трансфертної ціни з орієнтацією на ринкові ціни на аналогічні товари чи послуги;
* встановлення трансфертної ціни на основі витрат (планових або фактичних, повних або змінних) та виготовлення продукції (товарів) чи надання послуг

Найпоширенішим методом є ринковий, але він обмежений наявністю розвинутого ринку проміжних продуктів і послуг.

При застосуванні цього методу ТЦ визначається за формулою:

ТЦ = ЗС од.пр. + МД од.пр., (11.13)

де ЗС од. пр. – змінна собівартість одиниці продукції,

МД од.пр.- маржинальний дохід на одиницю продукції, який втрачається підрозділом у результаті відмови від зовнішніх продажів.

Проблемою є наявність ринкової ціни на продукт, оскільки вона має бути базою для розрахунку втраченого маржинального доходу.

Під час використання другого методу визначення ТЦ виникають інші проблеми, наприклад, якщо за основу беруться змінні витрати, то такі ТЦ не відшкодовують постійні витрати і не показують прибуток. Частково це стосується і ТЦ, які основані на повних витратах.

Якщо використовувати метод «собівартість плюс», то проблема полягає в тому, що ні собівартість, ні гарантований «залишок» не є об’єктивними величинами.

Використання договірних цін пов’язане, в основному, з відсутністю ринку проміжних продуктів.

Кожний з зазначених методів трансфертного ціноутворення має свої недоліки і переваги:

*Таблиця 11.1*

**Переваги й недоліки методів трансфертного ціноутворення**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Методи трансфертного ціноутворення | Переваги | Недоліки |
| На основі змінних витрат | Спонукає копупця прид-бавати у внутрішнього постачальника | Невигідна підрозділу, що продає свою продукцію, якщо він є центром прибутку або інвестицій |
| На основі повної виробничої собівартості | Легкість визначення та розуміння | Нерелевантність постійних витрат для прийняття управлінських рішень |
| Ринкова ціна | Сприяє автономії підрозділів. Заохочує підрозділи – продавців конкурувати із зовнішніми постачальниками | Часто відсутня ринкова ціна для проміжних продуктів. Потребує внесення коректив (зменшення витрат на збут, відсутність комісійних тощо) |
| Договірна ціна | Є найбільш практичним підходом у конфліктних ситуаціях | Необхідне встановлення правил ведення переговорів або арбітражних процедур.обмежує автономність підрозділів |

Вибір методів розрахунку ТЦ залежить від трьох основних чинників:

1. до якого типу центрів відповідальності належить підрозділ, на продукцію якого встановлюється ТЦ, тобто від того, які повноваження має даний підрозділ;
2. наявність і стан ринку проміжних продукції чи послуг, аналогічних продукції чи послугам, на які встановлюються ТЦ;
3. ступеня децентралізації внутрішньофірмового управління і можливості підрозділу купувати і продавати як всередині підприємства, так і на стороні.

Якщо для формування ТЦ не можливе або надто дороге використання ринкових цін, їх розробляють на основі повних або змінних витрат. При цьому, як правило, обґрунтовують норми витрат. Застосування ТЦ на основі витрат сприяє підвищенню контролю за рівнем витрат кожного центру відповідальності, однак можливі такі варіанти розроблення ТЦ на основі витрат, які відповідають інтересам окремих підрозділів, а не підприємства загалом.

**11.4.Склад та зміст управлінської звітності**

*Управлінська звітність –* звітність, яка складається бухгалтером – аналітиком підприємства і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління. Основною метою складання звітності є надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу.

Створити систему внутрішньої звітності можна лише за наявності:

* масиву основних даних;
* узгодженості змісту та форми звітів;
* функціонального підходу до накопичення та підсумування інформації.

Основні принципи складання внутрішньої звітності :

* ієрархічність;
* адресність;
* економічність;
* конкретність;
* цільове спрямування;
* достатність для прийняття рішень;
* аналітичність.

Якісними показниками інформації звітності є достовірність, доречність, зрозумілість, зіставність.

При формуванні показників внутрішньої звітності доцільно використати досвід зарубіжних країн, де поширена система збалансованих показників, яка спрямована на прийняття управлінських рішень керівництвом компаній. Ця система включає групи показників за розділами «Фінанси», «Клієнти», «Внутрішньогосподарська діяльність», «Розвиток та навчання» і дає можливість дослідити як фінансові, так і не фінансові показники.

Для удосконалення організації роботи щодо складання і подання менеджерам інформації потрібно визначити склад щоденної, щотижневої і щомісячної звітності.

До щоденної звітності відносять сигнальний звіт про різні відхилення від норм і планових показників (непланова звітність) і планової звітності:

* звіт про постачання матеріальних цінностей;
* звіт про виробництво готової продукції;
* звіт про продажі.

Щотижнева звітність відображає основні показники (за планом, фактично, відхилення від планів) роботи підрозділів підприємства. До неї належить:

* звіт про запаси;
* звіт про виробництво продукції (виконання робіт, послуг);
* звіт про рух грошових коштів.

Щомісячна звітність повинна мати:

1. показники роботи в розрізі центрів відповідальності;
2. зведені показники по підприємству в цілому для оцінки його фінансового стану.

Щомісячна звітність має включати як фінансову, так і не фінансову інформацію.

Не фінансовою є така інформація: чисельність персоналу, професійний рівень і підвищення кваліфікації персоналу, тривалість операційного циклу, виробничі потужності, клієнти, реклама, кількість складів і магазинів тощо.

Спеціальної формою внутрішньої щомісячної звітності має бути звіт за господарськими та географічними сегментами, що полегшить складання річної форми звітності «Звітність за сегментами».

Також управлінську звітність необхідно складати по видам діяльності підприємства:

* управлінська звітність про операційну діяльність:

1. постачання (Звіт про запаси сировини, Звіт про розмір і якість сировини, Звіт про кредиторську заборгованість, Звіт про закупівлю);
2. виробництво (Звіт про виробничі потужності, Звіт про рівень резервних запасів, Звіт про витрати виробництва, Звіт про незавершене виробництво);
3. збут (Звіт про запаси готової продукції, Звіт про продаж, Звіт про дебіторську заборгованість, Звіт про бартерні операції).

* управлінська звітність про інвестиційну діяльність:

а) Звіт про рух основних засобів;

б) Звіт про рух нематеріальних активів;

в) Звіт про довгострокові фінансові інвестиції;

г) Звіт про заплановані капітальні інвестиції.

* управлінська звітність про фінансову діяльність:

а) Звіт про нараховані і сплачені дивіденди;

б) Звіт про залучений капітал;

в) Звіт про стан розрахунків за позиками;

г) Звіт про управління грошовими коштами.

Головними вимогами до формату та змісту управлінської звітності є доступність до сприйняття, ступінь деталізації інформації, порядок оформлення звітів, необхідність їх стандартизації. Звіт повинен бути достатньо простим, зрозумілим, лаконічним, щоб не допускав неоднозначного тлумачення.

Порядок складання внутрішньої звітності прямо пов'язаний зі структурою цехів, відділів і служб підприємства.

**11.5.Завдання для перевірки знань**

**Теми рефератів:**

1.Процес контролю виконання бюджетів.

2.Управління зі зворотним зв’язком з використанням бюджетування.

3. Групи відхилень від гнучкого бюджету.

4. Сутність управління за відхиленнями.

**Тести**

*1.Відхилення в бюджетуванні – це різниця між:*

а) показниками звітності попереднього та поточного року ;

б) бюджетними й фактичними показниками;

в) показниками діяльності підприємств - конкурентів.

*2.Бюджетний контроль – це процес зіставлення:*

а) фактичних результатів з плановими ;

б) фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів;

в) правильна відповідь не наведена.

*3.Відхилення від бюджету можуть бути:*

а) несприятливими (негативними);

б) сприятливими (позитивними);

в) правильні відповіді а) і б).

*4.Відхилення внаслідок планування:*

а) є результатом дій персоналу;

б) це відхилення від бюджету, пов’язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначенні функції витрат і доходів, калькулювання планової собівартості;

в) є результатом певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

*5.Відхилення внаслідок діяльності :*

а) є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо);

б) зумовлені неспівпаданням планових і фактичних обсягів виробництва та реалізації продукції;

в) це відхилення від бюджету, пов’язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів.

*6.Гнучкий бюджет - це:*

а) бюджет, складений на основі бюджетних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності або для кількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності ;

б) бюджет, складений на основі бюджетних витрат і доходів для запланованого обсягу діяльності ;

в) бюджет, складений на основі фактичних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності .

*7.Ефективність характеризує:*

а) міру досягнення поставленої мети;

б) різницю між показниками гнучкого і статичного бюджетів ;

в) взаємозвязок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами.

*8.Результативність характеризує:*

а) взаємозвязок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами;

б) міру досягнення поставленої мети;

в) різницю між фактичними результатами діяльності й показниками гнучкого бюджету .

*9.Управління за відхиленнями – це:*

а) принцип, за яким менеджер зосереджує увагу тільки на значних відхиленнях від плану і не звертає увагу на показники, що виконуються задовільно ;

б) принцип, за яким менеджер зосереджує увагу на всі відхиленнях від плану;

в) принцип, за яким менеджер звертає увагу тільки на позитивні відхилення .

*10. Витрати на виробництво* 100 000 одиниць продукції заплановані в сумі 150 000 грн (зокрема, постійні витрати – 30 000 грн). Фактично витрати становлять 142500 грн за обсягу виробництва 90000 одиниць. Має місце відхилення від бюджету виробничих витрат за рахунок ефективності:

* а) несприятливе 5500,00;
* б) сприятливе 6500,00;
* в) несприятливе 4500,00.

**Практичні завдання**

*Завдання №1*

Вказати відповідні методики розрахунків для зазначених видів відхилень:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Вид відхилення | № | Методика розрахунку |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Відхилення за рахунок ціни реалізації | А | (Бюджетний обсяг реалізації – Фактич-ний обсяг реалізації) \* (Бюджетний маржинальний дохід на одиницю – Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю) |
| 2 | Відхилення за рахунок обсягів реалізації | Б | Бюджетний процент частки ринку \* (Фактичний розмір ринку – Бюджетний розмір ринку) \* Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю |
| 3 | Відхилення за рахунок комбінації продажу | В | (Бюджетний маржинальний дохід на одиницю – Фактичний маржинальний дохід на одиницю) \* Фактичний обсяг реалізації |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 |  | 3 |
| 4 | Відхилення за рахунок розміру ринку | Г | (Фактичний процент частки ринку – Бюджетний процент частки ринку) \* Фактичний розмір ринку \* Бюджетний середній маржинальний дохід на одиницю |
| 5 | Відхилення за рахунок частки ринку | Д | (Бюджетний обсяг реалізації – Фактич-ний обсяг реалізації) \* Бюджетний маржинальний дохід на одиницю |

*Завдання №2*

У зведеному бюджеті підприємства наведені наступні дані:

* обсяг реалізації - 20 000 одиниць продукції за ціною 30 грн за одиницю;
* змінні витрати – 20 грн на одиницю продукції;
* постійні витрати – 120 000 грн.

Фактично було реалізовано 24 000 одиниць продукції за ціною 31 грн, змінні витрати становили 535 000 грн, а постійні – 125 000 грн.

Необхідно скласти Звіт про виконання бюджету з використанням гнучкого бюджету.

*Завдання №3*

Керівник транспортної компанії занепокоєний результатами діяльності за останній квартал, які наведені нижче (грн):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Стаття | Бюджет | Фактично | Відхилення |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Дохід від реалізації | 10 000 000 | 9 500 000 | (500 000) |
| Пальне | 200 000 | 196 000 | 4 000 |
| Ремонт і обслуговування | 100 000 | 98 000 | 2 000 |
| Зарплата водіїв | 6 700 000 | 6 500 000 | 200 000 |
| Інші змінні витрати | 1 000 000 | 985 000 | 15 000 |
| **Разом змінних витрат** | **8 000 000** | **7 779 000** | **221 000** |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Зарплата іншого персоналу | 200 000 | 200 000 | - |
| Оренда | 200 000 | 200 000 | - |
| Амортизація | 600 000 | 600 000 | - |
| Інші постійні витрати | 200 000 | 200 000 | - |
| **Разом постійних витрат** | **1 200 000** | **1 200 000** | **-** |
| Операційний прибуток | 800 000 | 521 000 | (279 000) |

Необхідно підготувати для керівника компанії звіт, що пояснює причини відхилень.

**Тема 12. Стратегічний управлінський облік.**

**План:**

12.1.Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту.

12.2. Управління на основі аналізу діяльності.

12.3.Завдання для перевірки знань.

**12.1.Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту.**

Запоркою успіху підприємста є правильно обрана стратегія та ефективна система контролю її реалізації. Розуміння стратегії починається з визначення мети й довгострокових напрямів діяльності компанії, які зумовлюють її місію.

Місія підприємства трансформується у конкретні цілі діяльності, які потім втілюються за допомогою відповідних стратегій.

*Стратегія* – це набір політик, процедур і підходів до бізнесу для забезпечення довгострокового бізнесу.

Розробка та реалізація конкурентоздатної стратегії є головним завданням стратегічного менеджменту.

*Стратегічний менеджмент –* це розробка стійкої конкурентної позиції, в якій конкурентні переваги суб’єкта господарювання забезпечують постійний успіх.

*Стратегічний управлінський облік –* це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.

Основним призначенням стратегічного управлінського обліку є інформаційна підтримка стратегічного планування. Для цього проводиться позиційний аналіз ефектів від зміни стратегії, який направлений на оцінку ефективності цих змін.

Облікова система може забезпечувати потреби стратегічного менеджменту наступними шляхами:

* використовуючи дані обліку для аналізу ринків, на яких діятиме компанія;
* надаючи ключову інформацію, яка пов’язана з обраними стратегіями;
* забезпечуючи зворотній зв'язок щодо досягнутих результатів та їх узгодженням зі стратегічними цілями;
* надаючи інформації стосовно довгострокових наслідків різних напрямів дії.

*Стратегія диференціації* передбачає переконання споживачів у тому, що продукт або послуга є унікальними завдяки їх високій якості. Це дає можливість підприємству становлювати високу ціну і отримувати конкурентну перевагу у прибутках без суттєвого зниження витрат. Недоліком стратегії диверсифікації є загроза втрати наявної переваги через недостатню увагу до можливого зниження витрат.

*Стратегія лідерства щодо витрат* – стратегія, що дає суб’єкту господарювання змогу отримувати конкурентні переваги завдяки виготовлення якісної продукції (виконання робіт, надання послуг) зі суттєво меншими витратами. Лідерство у витратах звичайно досягають завдяки високій продуктивності в процесі виробництва, нижчим адміністративним витратам та витратам на збут. Низькі витрати дозволяють підприємствам встановлювати нижчі ціни й збільшувати свою частку ринку.

*Стратегію зосередження* застосовують компанії, які концентрують увагу на специфічному сегменті ринку, зокрема на певній категорії споживачів, окремій географічній зоні або специфічному асортименті продукції (робіт, послуг). Дана стратегія полягає у виборі ринкової ниші, де конкуренція є слабкою або підприємство має суттєві конкурентні переваги за рахунок технології чи інших форм диференціації.

Аналіз ефективності реалізації стратегічних цілей і задач підприємства здійснюється з дотриманням наступних принципів:

* прямий зв'язок між стратегічним і поточним плануванням;
* врахування потреб ринку у конкретній продукції (роботах, послугах);
* врахування рівня беззбитковості реалізації і формування товарного портфеля на основі рентабельності окремих видів продукції (робіт, послуг);
* узгодження операційних (виробничих) і фінансових бюджетів;
* забезпечення чіткої координації та взаємодії між окремими службами і структурними підрозділами підприємства;
* врахування показників інфляції, курсу валют за даними НБУ та ін.

Для кожного альтернативного стратегічного варіанта дій необхідно оцінити рівень витрат і доходу.

Процес визначення конкурентоздатної стратегії для конкретного підприємства може включати три послідовні етапи:

1. стратегічний аналіз існуючої ситуації та визначення ключових факторів успіху;
2. розробка відповідних вимірників для обраних ключових факторів успіху;
3. розробка адекватної інформаційної системи для забезпечення стратегії та підготовки звітності про ключові фактори успіху.

*Ключові фактори успіху* – це операційні фактори, які безпосередньо впливають на економічну життєздатність підприємства.

Для визначення ключових факторів успіху застосовують СВОТ (SWOT) – аналіз, обєктами якого є:

* сильні сторони підприємства;
* слабкі сторони підприємства;
* можливості розвитку підприємства;
* загрози розвитку підприємства.

СВОТ – аналіз – це системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін підприємства з метою визначення ключових факторів успіху. СВОТ – аналіз може бути застосований до різних об’єктів, підрозділів, продукції, конкурентів.

Можна виділити наступні важливі аспекти СВОТ – аналізу підприємства:

* фінансове становище;
* конкурентоздатність;
* ринкова позиція;
* фактори середовища.

**12.2. Управління на основі аналізу діяльності.**

Для визначення оптимального виду діяльності необхідно розглянути кожний вид діяльності, скласти карту діяльності та проаналізувати її основні характеристики. На завершальній стадії аналізу визначається стратегія діяльності, яка дозволить досягти поставленої мети.

Економічний ефект від реалізації прийнятих стратегічних рішень підприємство може отримати шляхом збільшення обсягів виробництва, підвищення досвіду персоналу, згортання окремих виробництв, активізації реалізації при наданні знижок на великі партії товарів тощо.

Економічний аналіз ефективності управлінських рішень ґрунтується на використанні методів обліку, оцінки та аналізу. Приймаючи стратегічні управлінські рішення на основі діяльності, застосовують метод калькулювання на основі діяльності.

Аналіз витрат для управління на основі діяльності доцільно здійснювати при впровадженні виробництва нової продукції або припиненні випуску окремого виду продукції. При цьому враховуються сильні та слабкі сторони у діяльності підприємства, наявні виробничі потужності, спільні для різних видів продукції технології.

Для оцінки витрат за видами діяльності підприємства вони поділяються на чотири групи:

1. операції на рівні одиниці продукції;
2. операції на рівні партії продукції;
3. операції на рівні певного виду продукції;
4. операції на рівні підприємства.

Для кожного виду витрат визначається фактор впливу, який впливає на базу розподілу витрат. На підставі отриманих даних розраховується прибутковість продукції на основі діяльності.

Калькулювання на основі діяльності дозволяє також аналізувати прибутковість замовників. У цьому випадку класифікація діяльності торгівельного підприємства має наступні складові:

1. діяльність на рівні одиниці продукції (товарів, робіт, послуг);
2. діяльність на рівні партії товарів;
3. діяльність на рівні замовника;
4. діяльність на рівні каналу збуту;
5. діяльність на рівні підприємства.

*Управління на основі діяльності –* це процес управління, спрямований на вдосконалення результатів діяльності підприємства за допомогою калькулювання витрат на основі діяльності.

*Діяльність, що додає вартість* – це діяльність, що збільшує вартість продукції або послуги в уявленні споживача.

*Діяльність, яка не додає вартість –* діяльність, що збільшує витрати на продукцію (роботу, послугу), але не збільшує її цінність для споживача.

Виходячи з цього, головним завданням аналізу діяльності є виявлення та виключення або скорочення діяльності, що не додає вартості продукції (робіт, послуг), та щляхів безперервного вдосконалення діяльності, що створює вартість.

*Безперервне вдосконалення –* це постійні зусилля, спрямовані на:

* виключення браку і скорочення часу реагування на потреби ринку;
* спрощення проектування виробів і технологічних процесів;
* удосконалення якості та обслуговування клієнтів.

Удосконалення діяльності, що створює вартість, досягається у першу чергу шляхом підвищення якості продукції, скорочення часу її виробництва та збільшення кількості інновацій.

**12.3.Завдання для перевірки знань.**

**Теми для рефератів**

1. Загальна характеристика системи стратегічного управлінського обліку.
2. Аналіз сильних і слабких сторін підприємства (SWOT - аналіз).
3. Аналіз ринкової позиції та потенціалу підприємства.
4. Аналіз витрат для управління на основі діяльності.
5. Аналіз системи збалансованих показників

**Тести**

*1.Стратегічний управлінський облік – це:*

а) процес виявлення, накопичення, аналізу та передачі інформації для ефективного використання ресурсів;

б) впорядкована інформаційна система, шо відображає стан і рух об’єктів;

в) система обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень і зосереджена на зовнішніх факторах (прибутковість конкурентів, частка на ринку).

*2.Організація стратегічного управлінського обліку на підприємстві залежить від наступних чинників:*

а) організаційної структури, обсягу діяльності, структури управління, політики керівництва;

б) централізація фінансового обліку та організаційної структури підприємства;

в) структури управління та політики керівництва.

*3.Цілі стратегічного управлінського обліку:*

а) інформаційна допомога керівництву, контроль та прогнозування витрат, прийняття управлінських рішень; вибір ефективного шляху розвитку підприємства;

б) визначення та відображення результатів діяльності, аналіз стану і руху об’єктів;

в) окреме відображення активів і пасивів;

*4. Основні завдання стратегічного управлінського обліку:*

а) стійкий фінансовий стан підприємства і створення передумов для стратегічного розвитку, утримання підприємством вигідних ринкових позицій та зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей реалізації завдань;

б) утримання підприємством вигідних ринкових позицій та зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей реалізації завдань;

в) формування інформаційного забезпечення для аналізу ринків; забезпечення стратегічного аналізу власного потенціалу; калькулювання за видами діяльності; розробка системи показників; моніторинг реалізації стратегії; довгострокові результати різних напрямів дії.

*5. Визначіть суть принципу комплексності (оперативного управління):*

а) управлінський облік базується на комплексній інформації незалежно від того, в якій системі ця інформація виникла;

б) витрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду;

в) постійне співставлення витрат з отриманим доходом.

*6. Визначіть суть принципу економічності:*

а) витрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду;

б) роздільне ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондуються один з одним;

в) за результати прийнятих рішень відповідає конкретна особа.

7.Стратегія - це:

а) система обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

б) набір політик, процедур і підходів до бізнесу для забезпечення довгострокового успіху;

в) система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень.

8.Типові стратегії згідно з М. Портером — це:

а) лідерство щодо витрат, диференціація та зосередження;

б) різні стратегії в межах нових або існуючих продуктів та нових чи існуючих ринків;

в) системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху.

*9. SWOT- аналіз – це ...*

а) системний аналіз внутрішніх сильних і слабких сторін компанії з метою визначення ключових чинників успіху;

б) аналіз конкурентів;

в) виявлення існуючих і потенційних конкурентів.

10.Збалансована система показників (Balanced Scorecard) була розроблена:

а) Капланом і Купером;

б) Нортоном і Капланом;

в) Штерном і Стюартом.

**Практичні завдання**

*Завдання №1*

Підприємство має намір перейти на виробничу систему «якраз вчасно» та вивчає можливості перепланування розміщення обладнання у своїх цехах.

Необхідно оцінити витрати і вигоди, пов’язані зі зміною планування заводу.

Результати аналізу показали, що:

1. Переміщення і повторний монтаж виробничого обладнання варту­ватимуть 110 000 грн.
2. Загальний обсяг продажу збільшиться на 20% до 2 млн. грн завдяки скороченню тривалості виробничого циклу. Середній маржинальний дохід складає 35% від обсягу продажу.
3. Витрати на товарно-матеріальні запаси зменшаться на 20% через очікуване скорочення запасу незавершеного виробництва. В даний час середня річна вартість зберігання запасу незавершеного ви­робництва складає 220 тис. грн. Щорічні витрати на фінансування товарно-матеріальних запасів - 17%.

*Завдання №2*

Встановити відповідність факторів успіху та їх вимірників:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ключові фактори успіху | | Вимірники ключових факторів успіху | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Фінансові результати | А) | Кількість дефектів |
| Тривалість операційного циклу |
| Кількість аварій |
| Час налагодження устаткування |
| Втрати через брак та простої |
| 2 | Задоволення клієнтів | Б) | Кількість змін у дизайні продукції |
| Кількість нових патентів і авторських прав |
| Плинність кадрів |
| Час навчання персоналу та підвищення його кваліфікації |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 3 | Внутрішні господарські процеси | В) | Операційний прибуток, тенденція його зростання |
| Динаміка грошових потоків і показники ліквідності |
| Динаміка продажу, питома вага продажу нових продуктів, точність прогнозу продажу |
| 4 | Інновації та навчання | Г) | Кількість повернення продукції клієнтам, витрати на гарантійне обслуговування |
| Масштаб і сила дилерської мережі, взаємозв’язок каналів збуту |
| Своєчасність поставок, час реагування на попит клієнтів |

*Завдання №3*

Компанія «Квант» виготовляє телефонні апарати. Наведений нижче бюджет життєвого циклу нового виробу враховує очікуване зниження витрат через вартісний аналіз безперервного вдосконалення.

Бюджет життєвого циклу нового виробу

|  |  |
| --- | --- |
| Стаття | Сума, тис. грн |
| Чистий дохід від реалізації | 105 000 |
| Прямі матеріали | 36 000 |
| Продуктивний маржинальний дохід | 79 000 |
| Змінні конверсійні витрати | 20 000 |
| Виробничий маржинальний дохід | 59 000 |
| Постійні конверсійні витрати | 14 000 |
| Загальний маржинальний дохід | 45 000 |

У наведеному бюджеті вже досягнутий бажаний маржинальний дохід.

Завдання :

* 1. Припустимо, що наведений бюджет ґрунтується на очікуваному обсязі реалізації 100 000 телефонів. Обчисліть середню ціну життєвого циклу та припустиму виробничу собівартість продукції.
  2. Очікується, що калькулювання для безперервного вдосконалення дасть змогу знизити конверсійні витрати на одиницю на 4 грн, а постійні конверсійні витрати – на 2 000 тис. грн упродовж життєвого циклу виробу. Розрахуйте цільову собівартість.
  3. Якщо конструктори компанії передбачають, що вартісний аналіз дозволить знизити витрати на одиницю на 14 грн, то які були первісні бюджет-ні витрати?

**Тести для підсумкового контролю знань**

*1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» містить таке визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку:*

а) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

б) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагаль­нення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

в) система обліку, яка повинна задовольняти потреби адміністрації в інформації, необхідній для вирішення проблем управління;

г) облік господарської діяльності підприємства, а також його активів, зобов'язань та власного капіталу, який полягає у спостереженні, вимірюванні та реєстрації.

*2. Управлінський облік охоплює:*

а) усі види облікової інформації, яка необхідна для управління в межах конкретного підприємства;

б) інформацію, яка використовується зовнішніми та внутрішніми користувачами (учасниками, засновниками, менеджерами, акціонерами, банками, податковими органами тощо);

в) інформацію, яка використовується зовнішніми користувачами (контрольними органами, іншими зацікавленими структурами);

г) інформацію у вартісному виразі про зміни у стані активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства з метою оцінювання його майнового та фінансового стану, а також результатів діяльності.

*3. Управлінський облік має свої особливості, серед яких:*

а) система обліку має задовольняти потреби адміністрації в інформації, необхідної для вирішення проблем управління;

б) розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління;

в) надання у вигляді фінансових звітів інформації про фінансовий і майновий стан підприємства;

г) використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизації облікових робіт.

*4. Метою управлінського обліку є:*

а) допомога керівництву в досягненні стратегічної мети підприємства;

б) використання різних прийомів і способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства;

в) облік витрат за центрами відповідальності;

г) автоматизація планування обліку і калькулювання собівартості продукції та автоматизація аналізу витрат.

*5. Вперше термін «управлінський облік» з'явився в Україні:*

а) в ухваленому в 1999 р. Законі «Про бухгалтерський облік та фінансо­ву звітність в Україні»;

б) у середині 50-х років XX ст.;

в) на початку XX ст.;

г) з прийняттям Податкового кодексу України.

*6. Положеннями Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» управлінський облік розглядається як:*

а) синонім внутрішньогосподарського обліку;

б) синонім фінансового обліку;

в) синонім виробничого обліку;

г) синонім господарського обліку.

*7. Управлінський облік щодо того, хто його організовує, та за обов'язковістю:*

а) організовується керівництвом підприємства і не є обов'язковим;

б) організовується державними органами (міністерствами і відомства­ми) і є обов'язковим;

в) організовується керівництвом підприємства і є необов'язковим з окремих питань;

г) організовується керівництвом підприємства і є обов'язковим за вимогами Податкового кодексу України.

*8. Загальноприйнятими принципами, які можна застосовувати до управлінського обліку, є такі:*

а) принцип методологічної незалежності;

б) інформаційний принцип;

в) прогнозний принцип;

г) аналітичний принцип.

*9. У процесі історичного розвитку сформувалися і розвивалися три основні системи обліку, які включають:*

а) загальну систему;

б) систему управлінського обліку;

в) систему фінансового обліку;

г) систему господарського обліку.

*10. Загальну систему обліку можуть застосовувати в Україні:*

а) лише суб'єкти малого підприємництва;

б) більшість підприємств України (крім суб'єктів малого підприємни­цтва, що обрали загальну систему обліку);

в) більшість промислових підприємств;

г) більшість сільськогосподарських підприємств.

*11. Загальна система обліку щодо обліку витрат та запасів ґрунтується на:*

а) обліку витрат підприємства за функціональною ознакою (застосовують рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут» та безперервному обліку запасів;

б) обліку витрат підприємства за елементами та періодичному обліку запасів;

в) обліку витрат підприємства за видами та періодичному обліку запасів;

г) окремому веденні рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. Взаємозв'язку фінансового та виробничого обліку досягають за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

*12. Переплетена система обліку передбачає:*

а) окреме ведення фінансового та виробничого обліку в системі рахун­ків, які не кореспондують один з одним;

б) калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво;

в) виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку;

г) облік витрат підприємства за елементами та періодичний обліку за­пасів.

*13. Більшість українських підприємств застосовують систему рахунків:*

а) загальну;

б) інтегровану;

в) переплетену;

г) автономну.

*14. Етичні норми бухгалтерів з управлінського обліку включають:*

а) компетентність;

б) професійність;

в) відповідальність;

г) зосередженість.

*15. Предметом управлінського обліку є:*

а) виробнича діяльність підприємства в цілому та окремих його структурних підрозділів;

б) ресурси (запаси, обладнання, трудові ресурси тощо) та господарські процеси;

в) сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі під­приємства;

г) елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, система рахунків, подвійний запис, оцінка, калькуляція).

*16. Об’єктами управлінського обліку є:*

а) ресурси (запаси, обладнання, трудові ресурси, фінансові ресурси тощо) та господарські процеси;

б) сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких відображають об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства;

в) сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління підприємством;

г) елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, система рахунків, подвійний запис, оцінка, калькуляція та ін.).

*17. Методом управлінського обліку є:*

а) сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких відображають­ся об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства;

б) ресурси (запаси, обладнання, трудові ресурси, фінансові ресурси тощо) та господарські процеси;

в) сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління підприємством;

г) елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, система рахунків, подвійний запис, оцінка, калькуляція).

*18. Метод управлінського обліку включає такі елементи методу бухгалтерського обліку:*

а) документація;

б) індексний метод;

в) факторний аналіз;

г) лінійне програмування.

*19. Принцип безперервності діяльності підприємства:*

а) передбачає оцінювання діяльності активів та зобов'язань підприєм­ства, виходячи з припущення, що його діяльність триває далі;

б) відображає виробничий цикл підприємства і є важливим для побудо­ви системи управлінського обліку;

в) означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід вважати пріоритетними інтереси підприємства її цілому;

г) ґрунтується на разовій фіксації даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків.

*20. Принцип періодичності:*

а) відображає виробничий цикл підприємства і є важливим для побудо­ви системи управлінського обліку;

б) передбачає оцінювання діяльності активів та зобов'язань підприєм­ства, виходячи з припущення, що його діяльність триває далі;

в) означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, здійснені в результаті діяльності, з отриманим результатом;

г) ґрунтується на разовій фіксації даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управ­лінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків.

*21. Принцип методологічної незалежності:*

а) передбачає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку;

б) означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід вважати пріоритетними інтереси підприємства в цілому;

в) означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі можливі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень;

г) ґрунтується на разовій фіксації даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх ви­дах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків.

*22. Принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства:*

а) означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід вважати пріоритетними інтереси підприєм­ства в цілому;

б) означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, здійснені в результаті діяльності, з отриманим результатом;

в) передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства на всіх його стадіях (від виробництва до реалізації продукції);

г) не означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постій­но порівнювати витрати, здійснені в результаті діяльності, з отрима­ним результатом.

*23. Принцип результативності:*

а) означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, здійснені в результаті діяльності, з отриманим результатом;

б) означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід вважати пріоритетними фінансові результа­ти підприємства;

в) передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства на всіх його стадіях (від виробництва до реалізації продукції);

г) не передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства на всіх його стадіях (від виробництва до реалізації продукції).

*24. Принцип багатоваріантності:*

а) означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі можливі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень;

б) ґрунтується на разовій фіксації даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх ви­дах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків;

в) означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід вважати пріоритетними інтереси підприємства в цілому;

г) не означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід вважати пріоритетними інтереси підприємства в цілому.

*25. Принцип відповідальності:*

а) означає, що за величину витрат і результатів несе відповідальність конкретна особа, яка їх контролює;

б) означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід вважати пріоритетними інтереси підприємства в цілому;

в) означає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядку ведення управлінського обліку;

г) ґрунтується на разовій фіксації даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх ви­дах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків.

*26. Для цілей управлінською обліку витрати класифікують:*

а) за принципом «різні витрати для різних цілей»;

б) за економічним змістом;

в) за принципом прийняття управлінських рішень;

г) за принципом залежності від обсягу виробництва.

*27. Класифікація витрат здійснюється за такими напрямами:*

а) оцінювання запасів та визначення фінансового результату;

б) виграти на продукцію;

в) витрати періоду;

г) витрати діяльності.

*28. Релевантними є витрати:*

а) які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного рішення;

б) що не залежать від прийняття рішення;

в) які менеджер може безпосередньо контролювати або впливати на них;

г) які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

*29. Дійсні витрати - це:*

а) витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань;

б) вигода, яка втрачається, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення;

в) витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;

г) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

*30. Основні витрати - це:*

а) *сукупність прямих витрат на виробництво продукції;*

б) вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової про­дукції і які можна віднести до певного виробу економічно доцільним шляхом;

в) витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом;

г) витрати, пов'язані з процесом виробництва, які можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом.

*31. Альтернативні витрати - це:*

а) вигоди, які втрачаються, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення;

б) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

в) витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт;

г) витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, а не релевантні витрати - це витрати, що не залежать від прийняття рішення.

*32. Маржинальні витрати - це:*

а) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

б) витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справ­ляти на них значний вплив;

в) витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати;

г) середні витрати на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг).

*33. Поведінка витрат - це:*

а) характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства;

б) реагування витрат на зміни виробництва;

в) діапазон діяльності, в межах якого містяться елементи змінних і постійних витрат;

г) математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх чинниками.

*34. Функція витрат - це:*

а) математичний опис взаємозв'язку витрат та їх чинників;

б) процес обчислення динаміки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами й різними чинниками на підставі дослідження діяльності;

в) реагування витрат на зміни виробництва;

г) прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

*35. У спрощеному вигляді функцію витрат можна описати за формулою (де У – загальні витрати; а – загальні постійні витрати; b – змінні витрати на одиницю діяльності; х – значення фактора витрат):*

а) *У = а + bх;*

б) *У = а – bх;*

в) *У = аbх;*

г) *У= а + b + х.*

*36. Вичерпані (спожиті) витрати - це:*

а) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді;

б) збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах;

в) витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт;

г) витрати на виробництво продукції.

*37. Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінювання роботи їхніх керівників витрати класифікують на:*

а) контрольовані та неконтрольовані;

б) релевантні й нерелевантні;

в) змінні і постійні;

г) напівзмінні та змішані.

*38. Діяльність, яка впливає на витрати, називають:*

а) чинником витрат;

б) операціями, що мають місце у процесі господарської діяльності підприємства;

в) поведінкою витрат;

г) характером реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

*39. Яке твердження, що стосується змінних і постійних витрат, являється вірним?*

а) змінні витрати на одиницю змінюються, а постійні витрати на одиницю залишаються без змін;

б) змінні витрати на одиницю не змінюються в межах області релевантності, а постійні витрати на одиницю змінюються;

в) загальні змінні витрати змінюються в межах області релевантності і зафіксовані в довгостроковому періоді, а постійні витрати ніколи не змінюються;

г) змінні витрати на одиницю зростають нерівномірно, а постійні витрати зростають рівномірно.

*40. Наявність змішаних витрат ускладнює побудову функції витрат. Тому для визначення функції витрат застосовують різні методи, серед яких:*

а) метод вищої-нижчої точки;

б) коефіцієнт детермінації;

в) інтервал упевненості;

г) лінійне програмування.

*41. Сутність методу «Технологічний аналіз» полягає в тому, що він передбачає:*

а) системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологіч­ного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності;

б) визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку;

в) визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витра­ти є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчо­го рівнів діяльності;

г) поділ показників на дві групи за зростання значенням х, та розраху­нок постійних витрат на основі середніх значень х і у.

*42. Калькулювання собівартості продукції – це:*

а) процес визначення собівартості і певного об’єкта витрат;

б) предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат;

в) собівартість об'єктів витрат, яку визначають за допомогою системи виробничого обліку;

г) система обліку, яка забезпечує калькулювання і контроль собівартості об’єктів витрат.

*43. Впровадження певної системи виробничого обліку передбачає:*

а) вибір відповідної системи калькулювання продукції;

б) вимірювання витрат на виробництво кожного спільного продукту піс­ля точки розподілу;

в) вибір прямих витрат по відношенню до об'єкта витрат;

г) вибір сукупностей непрямих витрат, що підлягають поділу між об'єктами витрат.

*44. Типовим прикладом непрямих витрат є:*

а) накладні витрати;

б) контрольовані витрати;

в) неконтрольовані витрати;

г) виробничі витрати.

*45. Загальні витрати - це:*

а) витрати на здійснення діяльності, результати якої використовуються кількома виробничими або обслуговуючими підрозділами;

б) витрати одного процесу, в результаті якого одночасно виробляється кілька продуктів;

в) метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат;

г) сума, на яку розподілені накладні витрати перевищують їхню фактич­ну величину.

*46. Калькуляція, яку складають після закінчення звітного періоду, називається:*

а) фактичною;

б) плановою;

в) нормативною;

г) очікуваною.

*47. Ставку розподілу непрямих витрат обчислюють за формулою:*

а) розмір непрямих витрат / фактичне значення бази розподілу;

б) розподілена сума непрямих витрат \* фактичне значення бази розподілу;

в) розподілена сума непрямих витрат *–* заздалегідь визначена ставка розподілу непрямих витрат;

г) (фактичний обсяг діяльності *–* очікуваний обсяг діяльності) \* Ставка розподілу загальновиробничих витрат.

*48. Метод розподілу взаємних послуг – це:*

а) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно з урахуванням взаємних послуг;

б) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати списують безпосередньо на витрати виробничих підроз­ділів;

в) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно щодо виробничих підрозділів та інших обслуговуючих підрозділів;

г) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, що передбачає розподіл взаємних послуг шляхом розв'язання системи рівнянь.

*49. Метод одночасного розподілу – це:*

а) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, що передбачає розподіл взаємних послуг шляхом розв'язання системи рівнянь;

б) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати списують безпосередньо на витрати виробничих підрозділів;

в) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно щодо виробничих підрозділів та інших обслуговуючих підрозділів;

г) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого виграти кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно з урахуванням взаємних послуг.

*50. У практиці вибір бази розподілу непрямих витрат залежить від характеру діяльності й технології виробництва. Найпоширенішими ба­зами розподілу є:*

а) пряма заробітна плата;

б) чисельність робітників;

в) заробітна плата керівників різних рівнів управління;

г) вартість устаткування.

*51. Одиниця вимірювання окремих видів продукції (робіт, послуг), собівартість яких визначають, - це:*

а) калькуляційна одиниця;

б) об'єкт обліку витрат;

в) об'єкт калькуляції;

г) натуральні показники.

*52. В умовах переважно ручних робіт використовується така база розподілу непрямих витрат:*

а) години праці робітників;

б) відпрацьовані машино-години;

в) прямі витрати матеріалів;

г) пряма заробітна плата.

*53. Калькулювання за замовленнями - це:*

а) система калькулювання собівартості продукції на основі обліку ви­трат на кожний індивідуальний виріб або за окрему партію виробів;

б) система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва;

в) метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат;

г) метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

*54. Цю систему калькулювання традиційно застосовують в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах (кораблебудування, авіаційна промисловість, будівництво, виробництво меблів, видавнича діяль­ність тощо):*

а) калькулювання за замовленнями;

б) калькулювання за процесами;

в) калькулювання повних витрат;

г) калькулювання змінних витрат.

*55. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому допоміжному виробництву, оцінюють за:*

а) плановою собівартістю;

б) фактичною собівартістю;

в) справедливою вартістю;

г) первісною вартістю.

*56. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають:*

а) загальновиробничі витрати, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати;

б) надзвичайні витрати;

в) фінансові витрати;

г) адміністративні витрати.

*57. До основних ознак директ-костингу належать такі:*

а) у процесі калькулювання визначають маржинальний дохід;

б) оперативний облік відхилень від норм споживання ресурсів з визначенням величини відхилень за місцями виникнення, причинами і ви­нуватцями цих відхилень для управління витратами;

в) наявність норм споживання ресурсів і облікових цін на ці ресурси в процесі діяльності підприємства;

г) відображення фактичних витрат із розподілом їх на затрати за норма­ми та відхилення від норм.

*58. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання за змінними витратами:*

а) директ-костинг;

б) абзорбшен-костинг;

в) стандарт-костинг;

г) АВС-костинг.

*59. Які з наведених витрат включають до виробничої собівартості при калькулюванні повних витрат і не включають при калькулюванні змінних витрат:*

а) змінні загальновиробничі витрати;

б) постійні загальновиробничі витрати;

в) прямі матеріальні витрати;

г) прямі трудові витрати.

*60. Маржинальний дохід (брутто-прибуток) - це показник, який обчислюють як:*

а) різницю між доходом від реалізації продукції та змінними витратами;

б) суму змінних витрат, постійних витрат та операційного прибутку;

в) різницю між постійними витратами та прибутком;

г) жодної правильної відповіді.

*61. Сучасний директ-костинг використовують у двох варіантах:*

а) попроцесний та попередільний;

б) простий (класичний) та розвинений;

в) напівфабрикатний та безнапівфабрикатний;

г) плановий та фактичний .

*62. Базисні стандарти - це:*

а) нормативи, яких не коригують після їх першочергового визначення, якщо не відбувається суттєвих змін у технічних характеристиках продукції або в процесі її виробництва;

б) нормативи, щодо яких передбачене постійне коригування на основі змін їх технологічних умов, цін і тарифів;

в) включають нормативи лише тих елементів витрат і на такому рівні, які приймаються і виникають в оптимальних умовах виробництва за найбільш сприятливих цін;

г) ті, що визначаються зусиллями працівників підприємства.

*63. Скільки рахунків «Незавершене виробництво» компанія буде використовувати при попроцесному методі калькулювання собівартості:*

а) в залежності від кількості виготовленої продукції;

б) тільки один;

в) один для кожного виробничого підрозділу;

г) завжди три.

*64. Якщо при порівнянні показників операційного прибутку, визначеного в системі розрахунку собівартості з повним розподілом витрат і системі розрахунку собівартості за змінними витратами, запаси готової продукції на початок періоду перевищує запаси на кінець періоду, то можна стверджувати, що:*

а) впродовж цього періоду обсяги реалізації зросли;

б) змінні витрати на одиницю менші, ніж постійні;

в) прибуток в системі підрахунку собівартості з повним розподілом витрат вище прибутку в системі підрахунку собівартості за змінними витратами;

г) прибуток в системі підрахунку собівартості за змінними витратами вище прибутку в системі підрахунку собівартості з повним розподілом витрат.

*65. Поточні стандарти це нормативи, які:*

а) передбачають їх постійне коригування на основі змін їх технологіч­них умов, цін і тарифів;

б) включають нормативи лише тих елементів витрат і на такому рівні, які приймаються і виникають в оптимальних умовах виробництва за найбільш сприятливих цін;

в) відображають нормативні витрати, які можна очікувати за наявних ймовірних умов функціонування виробництва. Вони передбачають усі очікувані елементи витрат, включаючи можливі втрати, брак і відходи;

г) нормативи, які не коригуються після їх першочергового визначення, якщо не відбувається суттєвих змін у технічних характеристиках продукції або в процесі її виробництва.

*66. Відповідь на запитання: «Який обсяг діяльності забезпечить відшкоду­вання всіх витрат?», «Яку кількість продукції слід реалізувати, щоб одер­жати бажаний прибуток?», «Як вплине па прибуток зниження ціни про­дукції та збільшення обсягу продажу?» можна дістати шляхом аналізу:*

а) взаємозв'язку «витрати – обсяг - прибуток»;

б) релевантності інформації для прийняття управлінських рішень;

в) варіантів альтернативних рішень;

г) коефіцієнта маржинального доходу.

*67. Аналіз «витрати – обсяг - прибуток» припускає, що в межах області релевантності:*

а) зміна загальних доходів має лінійний характер;

б) витрати не змінюються;

в) зміна загальних змінних витрат має нелінійний характер;

г) зміна загальних постійних витрат має нелінійний характер.

*68. Аналіз взаємозв'язку «витрати –обсяг - прибуток» можна здійснити за допомогою графіків, до яких не належить:*

а) графік операційного прибутку;

б) графік беззбитковості;

в) графік взаємозв'язку «прибуток - обсяг»;

г) графік маржинального доходу.

*69. Точка беззбитковості - це:*

а) обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівню­ють його витратам;

б) обсяг продажу (діяльності), необхідний для отримання бажаного прибутку;

в) різниця між доходом від реалізації і змінними витратами підприємства;

г) жодної правильної відповіді.

*70. Точку беззбитковості не можна виразити в таких вимірниках:*

а) трудових;

б) натуральних (кількість продукції);

в) грошових (виручка);

г) відсотках до нормальної потужності.

*71. Користувачами даних управлінського обліку є:*

а) керівники всередині господарства;

б) банки;

в) податкові органи;

г) фінансові та кредитні установи.

*72. Запас міцності - це:*

а) рівень поточної діяльності суб'єкта господарювання, що перевищує точку беззбитковості;

б) співвідношення постійних і змінних витрат підприємства;

в) міра того, наскільки може збільшитись обсяг продажу до точки беззбитковості;

г) співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

*73. Операційний леверідж - це:*

а) співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу;

б) співвідношення постійних і змінних витрат підприємства;

в) жодної правильної відповіді;

г) визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу продажу.

*74. Які з наведених нижче категорій є системами обліку:*

а) переплетена, загальна, інтегрована;

б) переплетена, автономна, загальна;

в) двоколова, інтегрована;

г) періодична, загальна.

*75. До витрат з метою прийняття рішень належать:*

а) релевантні й нерелевантні;

б) вичерпані та невичерпані;

в) прямі і непрямі;

г) витрати на продукцію і витрати періоду.

*76. Цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми, - це:*

а) прийняття рішення;.

б) чітке усвідомлення наявних проблем;

в) порівняння дійсних та альтернативних витрат;

г) жодної правильної відповіді.

*77. Процес підготовки і прийняття рішення складається з кількох етапів, які не передбачають:*

а) вибору підходу до оцінки витрат на оплату праці;

б) прийняття рішення;

в) аналізу кількісних показників з урахуванням якісних факторів;

г) вибору мети (постановки проблеми).

*78. Витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив, - це:*

а) контрольовані;

б) обов'язкові;

в) дійсні;

г) можливі.

*79. Вичерпаними є витрати, які:*

а) забезпечують отримання доходу у звітному періоді;

б) забезпечують отримання доходу у майбутніх звітних періодах;

в) капіталізуються у вигляді активів підприємства;

г) здійснюються нерегулярно.

*80. Можливості підприємства здебільшого обмежені. Обмеження - це:*

а) чинники, які обмежують виробництво або реалізацію продукції;

б) рішення, спрямоване на складання виробничої програми, котра забезпечить максимізацію прибутку;

в) фактор витрат;

г) функція бізнесу.

*81. Рішення «виробляти чи купувати?» є:*

а) рішенням, що пов'язане з розглядом альтернативи: виробляти самостійно окремі компоненти продукції (деталі, комплектуючі тощо) чи купувати їх у зовнішніх постачальників;

б) рішенням, що спрямоване на складання виробничої програми, яка забезпечить максимізацію прибутку за умов наявних обмежень;

в) рішенням щодо того, які напрями діяльності розширювати, а які скорочувати залежно від їх прибутковості;

г) рішенням про розширення або скорочення послуг, виробів, підрозді­лів та інших сегментів на підставі аналізу їх прибутковості.

*82. Продуктом бюджетування є:*

а) бюджет;

б) стратегічне планування;

в) довгостроковий план;

г) жодної правильної відповіді.

*83. Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають:*

а) бюджетним;

б) стратегічним;

в) господарським;

г) жодної правильної відповіді.

*84. Бюджетним періодом зазвичай є:*

а) рік;

б) місяць;

в) весь період існування підприємства;

г) квартал.

*85. Сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства, – це:*

а) генеральний (зведений) бюджет;

б) операційний бюджет;

в) фінансовий бюджет;

г) бюджет витрат на виробництво.

*86. Бюджет, який не належить до операційних бюджетів:*

а) бюджетний баланс;

б) бюджет продажу;

в) бюджет надходження грошових коштів;

г) бюджет придбання запасів.

*87. Бюджетний комітет – це:*

а) документ, що визначає склад інформації, необхідної для складання бюджетів; осіб, відповідальних за збирання, узагальнення та передавання цієї інформації; терміни виконання відповідних бюджетних процедур;

б) робочий орган, який забезпечує розробку й узгодження бюджетів;

в) форма фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній фінансо­вий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій;

г) проміжок часу, для якого підготовлено і використовується бюджет.

*88. Найпоширенішими методами складання бюджетів є:*

а) бюджетування через прирощення і бюджетування «з нуля»;

б) підхід «згори - вниз»;

в) підхід «знизу - вгору»;

г) комбінований підхід «знизу - вгору, згори - вниз».

*89. Складання бюджетів з фактичними результатами, досягнутими у по­передньому періоді, називається:*

а) бюджетуванням через прирощення;

б) бюджетуванням «з нуля»;

в) схваленням бюджетних оцінок;

г) безперервним бюджетуванням.

*90. Складений бюджет відображає показники, яких має досягти підприємство. Проте у процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення, якими є:*

а) різниця між фактичними й бюджетними показниками;

б) процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коректив;

в) показники, яких мало досягти підприємство;

г) звіт, що містить порівняння запланованих і фактичних показників і розрахунок відхилень із зазначенням їх причин.

*91. Залежно від причини виникнення відхилення можуть бути:*

а) відхилення внаслідок планування;

б) сприятливі (позитивні) відхилення;

в) несприятливі (негативні) відхилення;

г) повторювані відхилення.

*92. Який із наведених документів містить базову інформацію для планування прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат:*

а) бюджет виробництва;

б) бюджет капітальних вкладень;

в) бюджетний звіт про прибуток;

г) прогноз продажу.

*93. Бюджет непрямих матеріалів і непрямої зарплати є:*

а) бюджетом загальновиробничих витрат;

б) бюджетом витрат на збут;

в) зведеним бюджетом;

г) бюджетом грошових коштів.

*94. До центрів відповідальності належать:*

а) центри витрат;

б) центри грошових коштів;

в) центри збуту;

г) центри придбання.

*95. Центр відповідальності за витратами - це підрозділ:*

а) керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів та інвестицій в активи центру;

б) менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати;

в) керівник якого відповідальний не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва і продажу, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу;

г) в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності.

*96. Трансфертна ціна - це:*

а) ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності компанії передаються іншому центру відповідальності цієї компанії;

б) ціна, за якою продукти або послуги реалізуються членам цієї компанії;

в) ринкова ціна на продукти або послуги;

г) оптова ціна на продукти або послуги.

*97. Управлінська звітність - це:*

а) внутрішня звітність, основна мета якої полягає у наданні оперативної, релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу;

б) бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;

в) планова, нормативно-довідкова та фактична інформація аналітичного обліку;

г) контрольний звіт або звіт про виконання кошторису.

*98. Основною метою обліку нормативних витрат є:*

а) визначення точки беззбитковості;

б) точніший розподіл фактичних витрат;

в) облік фактичних витрат і одночасним виділенням нормативних витрат

і відхилень і нормативів;

г) визначення фактичної собівартості продукції.

*99. У разі визначення собівартості продукції за виробничими витратами операційний прибуток обчислюють як різницю між доходом від про­дажу і:*

а) собівартістю виготовленої продукції;

б) собівартістю реалізованої продукції та витратами на збут;

в) собівартістю реалізованої продукції, адміністративними витратами і витратами на збут;

г) немає правильної відповіді.

*100. У системі обліку нормативних витрат методом стандарт-кост усі записи на рахунках запасів і витрат ведуть:*

а) за нормативами;

б) тільки за фактичними витратами;

в) за нормативними витратами та їх відхиленнями від фактичних;

г) за плановими витратами.

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

а) об'єкт обліку витрат;

б) об'єкт калькуляції;

в) калькуляційна одиниця;

г) предмет обліку витрат.

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

а) об'єкт обліку витрат;

б) об'єкт калькуляції;

в) калькуляційна одиниця;

г) предмет обліку витрат

*103. Як оцінюють супутню(побічну) продукцію:*

а) за ціною можливого використання або реалізації;

б) за вмістом корисних речовин;

в) пропорційно вартості за цінами реалізації;

г) пропорційно собівартості основної продукції.

*104. Яку базу розподілу непрямих витрат використовують в умовах переважно ручних робіт в основному виробництві:*

а) прямі витрати праці;

б) відпрацьовані машино-години;

в) прямі витрати сировини та матеріалів;

г) загальновиробничі виграти.

*105. Яку базу розподілу непрямих витрат використовують переважно в умовах автоматизації виробництва:*

а) прямі витрати праці;

б) відпрацьовані машино-години;

в) прямі витрати сировини та матеріалів;

г) загальновиробничі витрати.

*106. В якій із перелічених галузей використовують переважно позамовний метод калькулювання собівартості:*

а) видобувна промисловість;

б) металургійна промисловість;

в) будівництво, ремонтне виробництво;

г) фармацевтичне виробництво.

*107. В якій з перелічених галузей використовують переважно попередільне калькулювання собівартості:*

а) видобувна промисловість;

б) харчова промисловість;

в) будівництво, ремонтне виробництво;

г) фармацевтичне виробництво.

*108. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання повних витрат:*

а) директ-костинг;

б) абзорбшен-костинг;

в) АВС-костинг;

г) стандарт-костинг.

*109. На які групи поділяють калькуляційні системи за ступенем поглинання постійних витрат:*

а) позамовне та попроцесне калькулювання;

б)фактичне та змішане калькулювання;

в) калькулювання повних та змінних витрат;

г) місячне і квартальне калькулювання.

*110. На які групи поділяють калькуляційні системи за об'єктом калькулювання:*

а) позамовне і попроцесне калькулювання;

б) фактичне та змішане калькулювання;

в) калькулювання повних і змінних витрат;

г) місячне і квартальне калькулювання.

*111. До якого методу розподілу витрат належить такий процес: «усі витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючих виробництв відразу відносять на основні виробничі підрозділи без урахування взаємних послуг між підрозділами»:*

а) взаємних послуг;

б) прямого розподілу;

в) одночасного розподілу;

г) послідовного розподілу.

*112. Якому методу розподілу витрат відповідає економічний процес: «витрати кожного допоміжного та обслуговуючого підрозділу розподіляються поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими структурними одиницями»?*

а) взаємних послуг;

б) послідовного розподілу;

в) одночасного розподілу;

г) прямого розподілу.

*113. Для визначення нормативного коефіцієнта постійних загальновиробничих витрат загальну суму планових постійних загальновиробничих витрат ділять на:*

а) максимальну потужність;

б) мінімальну потужність;

в) нормальну потужність;

г) середню потужність.

*114. Недоліками системи директ-костинг є:*

а) собівартість незавершеної і готової продукції є заниженою;

б) відсутній розрахунок повної собівартості продукції;

в) собівартість незавершеної і готової продукції є заниженою; відсутній розрахунок повної собівартості продукції;

г) немає правильної відповіді.

*115. Для оцінювання вибуття виробничих запасів підприємство можна застосовувати такі методи оцінювання запасів:*

а) тільки метод ідентифікованої собівартості;

б) тільки метод FIFO;

в) тільки метод середньозваженої собівартості;

г) усі перелічені методи.

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

а) мінімальних витрат на придбання;

б) мінімальної складської площі;

в) мінімальних витрат на придбання і зберігання;

г) оптимальної якості.

*117. Якщо загальний маржинальний дохід зменшується на певну величи­ну, то операційний прибуток підприємства:*

а) зменшується в такому самому розмірі;

б) зменшується на величину, більшу від зменшення маржинального доходу;

в) збільшується у такому самому розмірі;

г) збільшується на величину, меншу від збільшення маржинального доходу.

*118. Коефіцієнт маржинального доходу- це:*

а) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до суми постійних витрат;

б) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до суми змінних витрат;

в) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до ціни одиниці продукції;

г) усі відповіді правильні.

*119. Середньозважений маржинальний дохід – це:*

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

б) сума добутку маржинального доходу на одиницю кожного виду продукції та комбінації продажу відповідного виду продукції;

в) маржинальний дохід, що припадає на середню кількість реалізованої за даний період продукції;

г) маржинальний дохід, що припадає на середню кількість виготовленої за даний період продукції.

*120. Виробництво продукції певного виду в короткий період є доцільним, якщо показник маржинального доходу для неї:*

а) дорівнює нулю;

б) перевищує постійні витрати;

в) перевищує змінні витрати;

г) перевищує основні витрати.

*121. Підприємство досягає критичної точки, коли:*

а) результат від реалізації дорівнює нулю;

б) виручка від реалізації дорівнює загальній сумі сукупних витрат;

в) маржа зі змінних витрат дорівнює сумі постійних витрат;

г) маржинальний дохід перевищує постійні витрати.

*122. У точці беззбитковості маржинальний дохід дорівнює:*

а) змінним витратам;

б) постійним витратам;

в) виручці від реалізації;

г) прямим витратам.

*123. Витрати на виробництво додаткової продукції понад досягнутий рівень - це:*

а) маржинальні витрати;

б) дійсні витрати;

в) змінні витрати;

г) постійні витрати.

*124. Основою аналізу беззбитковості є поділ витрат на:*

а) прямі та непрямі,

б) основні й загально виробничі,

в) змінні та постійні;

г) вичерпані й невичерпані.

*125. Виробництво продукції певного виду в короткий період є недоцільним, якщо показник маржинального доходу для неї:*

а) дорівнює нулю;

б) перевищує постійні витрати;

в) перевищує змінні виграти;

г) дорівнює постійним витратам.

*126. Граничні витрати підприємства - це:*

а) мінімальні сукупні витрати;

б) ідеальні витрати за оптимального завантаження потужностей;

в) приріст сукупних витрат унаслідок зростання виробництва на одну додаткову одиницю;

г) середні витрати.

*127. Запас фінансової міцності обчислюють як різницю між:*

а) обсягом реалізації та прибутком;

б) обсягом реалізації і витратами;

в) обсягом реалізації і точкою беззбитковості;

г) обсягом реалізації та маржинальний доходом.

*128. Поняття «поріг рентабельності» відображає:*

а) чистий дохід підприємства у грошовій формі, необхідний для розширеного виробництва;

б) суму виручки від реалізації, за якої підприємство не має ні прибутків, ні збитків;

в) необхідну виручку для відшкодування постійних витрат на виробни­цтво і реалізацію продукції;

г) немає правильної відповіді.

*129. Визначення (планування) прибутку за певного обсягу реалізації здій­снюються за формулою:*

а) прибуток = виручка від реалізації *–* змінні витрати;

б) прибуток = виручка від реалізації *–* постійні витрати;

в) прибуток = виручка від реалізації *–* змінні витрати *–* постійні витрати;

г) прибуток = виручка від реалізації *–* середні витрати.

*130. Як визначають маржинальний дохід на одиницю продукції:*

а) підсумовуванням маржинальних доходів за всіма виробами, що виготовляються;

б) діленням загального маржинального доходу на загальну кількість продукції, що виготовляється;

в) порівнянням суми виручки від реалізації продукції та суми загальних постійних витрат підприємства;

г) усі відповіді правильні.

*131. Точка беззбитковості підприємства зростає в результаті:*

а) зменшення постійних витрат;

б) збільшення коефіцієнта маржинального доходу;

в) збільшення змінних витрат;

г) зменшення змінних витрат.

*132. Точка беззбитковості підприємства зростатиме в результаті:*

а) зменшення постійних витрат;

б) збільшення коефіцієнта маржинального доходу;

в) збільшення змінних витрат;

г) збільшення постійних витрат.

*133. На практиці найкоротшим бюджетним періодом є:*

а) рік;

б) квартал;

в) місяць;

г) декада.

*134. Який поточний бюджет являється відправною точкою в процесі розробки основного бюджету?*

а) бюджет комерційних витрат;

б) бюджет продажу;

в) бюджет виробництва;

г) бюджет закупівель і використання матеріалів.

*135. Який із наведених бюджетів є базовим для планування прямих витрат праці, прямих матеріальних витрат та виробничих накладних витрат:*

а) бюджет продажу;

б) бюджет коштів;

в) бюджет собівартості готової продукції;

г) бюджет виробництва.

*136. Який із перелічених бюджетів не належить до фінансових:*

а) бюджет капітальних вкладень;

б) бюджет коштів;

в) бюджетний баланс;

г) бюджет виробництва.

*137. Графік очікуваних грошових надходжень складають на підставі бюджету:*

а) продажу;

б) закупівель сировини та матеріалів;

в) фінансових результатів;

г) виробництва.

*138. Який із наведених бюджетів не може бути підставою для складання бюджету собівартості виготовленої продукції:*

а) бюджет прямих витрат на оплату праці;

б) бюджет прямих матеріальних витрат;

в) бюджет загальногосподарських та адміністративних витрат;

г) бюджет коштів.

*139. За способом врахування впливу окремих чинників на показники бю­джету розрізняють бюджети:*

а) статичні, динамічні, гнучкі;

б) локальні, загальні;

в) операційні, фінансові;

г) локальні, операційні.

*140. Звіт про виконання бюджету подають:*

а) щоденно;

б) щотижнево;

в) щомісяця;

г) щоквартально.

*141. Бюджет собівартості реалізованої готової продукції включає зміну за­лишків:*

а) сировини і матеріалів на складі;

б) готової продукції на складі;

в) незавершеного виробництва;

г) коштів на рахунках у банку.

*142. Зведений бюджет – це:*

а) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;

б) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;

в) бюджет, який узагальнює майбутні операції всіх підрозділів підприємства;

г) бюджет підрозділу підприємства.

*143. Бюджет витрат на збут зазвичай не включає витрати на:*

а) рекламу;

б) страхування готової продукції;

в) участь у ярмарках і виставках;

г) амортизацію виробничого устаткування.

*144. Що з наведеного нижче не може бути метою бюджетування:*

а) визначення доцільності фінансових інвестицій;

б) створення бази для контролю діяльності та оцінки її результатів;

в) забезпечення виконання вимог законодавства, контрактів, угод і т. ін.;

г) усі відповіді правильні.

*145. Для визначення гнучкого бюджету необхідно знати поділ витрат підрозділу на:*

а) прямі та непрямі;

б) регульовані й нерегульовані;

в) змінні та постійні;

г) основні й накладні.

*146. З якою метою складають бюджетний звіт про прибутки і збитки:*

а) для визначення очікуваного фінансового результату;

б) для розрахунку очікуваних платежів податків з прибутку;

в) для розрахунку можливих виплат дивідендів;

г) усі відповіді правильні.

*147. З якою метою складають бюджетний баланс:*

а) для визначення фінансових результатів діяльності;

б) для оцінки фінансового стану підприємства за бюджетний період;

в) для оцінки фінансового стану підприємства на кінець планового періоду;

г) усі відповіді правильні.

*148. Який документ складають для контролю за виконанням бюджетів:*

а) звіт про виконання бюджету;

б) розрахунок відхилень фактичних показників від бюджетних;

в) пояснювальну записку керівника підрозділу;

г) заходи для запобігання негативним відхиленням від бюджету.

*149. Бюджет виробництва, виражений в одиницях продукції, дорівнює*

а) запланованим обсягам реалізації плюс запаси готової продукції на початок періоду плюс заплановані запаси готової продукції на кінець періоду;

б) запланованим обсягам реалізації за мінусом запасів готової продукції на початок періоду і за мінусом запланованих запасів готової продукції на кінець періоду;

в) заплановані обсягі реалізації за мінусом запасів готової продукції на початок періоду плюс заплановані запаси готової продукції на кінець періоду;

г) заплановані обсяги реалізації плюс запаси готової продукції на початок періоду мінус заплановані запаси готової продукції на кінець періоду.

*150. Якщо інші складові однакові, внутрішня ставка дохідності проекта буде меншою, якщо:*

а) інвестиційні витрати будуть меншими;

б) чисті грошові надходження будуть переміщені в більш пізні роки реалізації проекта;

в) грошові надходження зростуть;

г) строк окупності проекта буде меншим.

*151. Центром відповідальності називають:*

а) підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за результати його діяльності;

б) усі виробничі підрозділи підприємства;

в) підрозділи управління, постачання та збуту.

г) немає правильної відповіді.

*152. Організація центрів відповідальності на підприємстві:*

а) здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»;

б) здійснюється на підставі П(С)БО 16 «Витрати»;

в) залежить від організаційної структури підприємства;

г) здійснюється на підставі міжнародних стандартів.

*153. Показник витрат є показником відповідальності (оцінювальним критерієм) для:*

а) центру інвестицій;

б) центру прибутку;

в) центру витрат;

г) центру доходів.

*154. Центри відповідальності за функціональним принципом класифікуються на:*

а) обслуговуючі, матеріальні, виробничі, управлінські, збутові;

б) управлінські, збутові, обслуговувальним;

в) матеріальні, виробничі;

г) управлінські, виробничі.

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

а) менеджер відповідає тільки за ту діяльність, яка перебуває під його контролем;

б) звіти про роботу підрозділів потрібно складати регулярно;

в) менеджер узгоджує плани підрозділу, що надійшли від керівництва підприємства;

г) менеджер бере участь у визначенні цілей, за якими оцінюють його діяльність.

*156. Система обліку за центрами відповідальності передбачає:*

а) складання бюджету для кожного підрозділу;

б) регулярне складання звітів про виконання бюджетів;

в) аналіз та оцінку діяльності кожного центру відповідальності;

г) усе з наведеного.

*157. Якщо виробничий підрозділ досяг запланованого обсягу виробництва і при цьому не уникнув перевитрат ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:*

а) результативну й ефективну;

б) результативну, але неефективну;

в) нерезультативну і неефективну;

г) ефективну, але нерезультативну.

*158. Якщо виробничий підрозділ перевиконав запланований обсяг виробництва, але при цьому припустився значних перевитрат ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:*

а) результативну й ефективну;

б) результативну, але неефективну;

в) нерезультативну і неефективну;

г) ефективну, але нерезультативну.

*159. Якщо виробничий підрозділ не досяг запланованого обсягу діяльнос­ті, але при цьому не припустився перевитрат ресурсів, то його діяль­ність варто оцінити як:*

а) результативну й ефективну;

б) результативну, але неефективну;

в) ефективну, але нерезультативну;

г) нерезультативну і неефективну.

*160. Якщо виробничий підрозділ не досяг запланованого обсягу діяльнос­ті і при цьому припустився перевитрат ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:*

а) результативну й ефективну;

б) результативну, але неефективну;

в) нерезультативну і неефективну;

г) ефективну, але нерезультативну.

*161. Який із наведених підрозділів може бути визначений як центр доходу:*

а) сектор або відділ магазину;

б) відділ продажу;

в) регіональні представництва;

г) всі відповіді правильні.

*162. Діяльність якого типу центрів відповідальності оцінюють за даними звіту про фінансові результати:*

а) доходу;

б) витрат;

в) прибутку;

г) інвестицій.

*163. Що з наведеного можна використати як базу трансфертного ціноутворення:*

а) ринкові ціни;

б) договірні ціни;

в) повну собівартість продукції;

г) усе з наведеного.

*164. Для центру прибутку основним показником відповідальності (оціню­вальним критерієм) є:*

а) витрати;

б) доходи;

в) прибуток;

г) інвестиції.

*165. Який із наведених підрозділів відповідає за визначення стандартної ціни на матеріали:*

а) технологічний;

б) постачання;

в) бухгалтерія;

г) по роботі з персоналом.

*166. На який рахунок відносять відхилення від стандартних витрат, якщо їх рівень незначний:*

а) «Незавершене виробництво»;

б) «Готова продукція»;

в) «Собівартість реалізації»;

г) на всі наведені рахунки шляхом розподілу.

*167. На який рахунок відносять відхилення від стандартних витрат, якщо їх розмір досить значний:*

а) «Незавершене виробництво»;

б) «Готова продукція»;

в) «Собівартість реалізації»;

г) на всі наведені рахунки шляхом розподілу.

*168. Для оцінки діяльності якою типу центрів відповідальності використовують показник рентабельності та прибутковості капіталу:*

а) доходів;

б) витрат;

в) інвестицій;

г) прибутку.

*169. Управлінський облік орієнтований на аналіз:*

а) надзвичайних подій;

б) випадкових подій;

в) майбутніх подій;

г) детермінованих явищ і подій.

*170. Організація обліку за центрами відповідальності має такі особливості:*

а) кожен центр формує звіт про його діяльність;

б) облік за центрами відповідальності організовують на великих підприємствах;

в) установлено відповідальність керівника підрозділу за суми витрат;

г) усе перелічене.

*171. Бюджети містять інформацію про:*

а) очікувані витрати кожного підрозділу;

б) передбачуваний випуск продукції;

в) доходи від реалізації випущеної продукції;

г) усі відповіді правильні.

*172. Зростання суми постійних витрат підприємства зумовлює:*

а) збільшення значення точки беззбитковості;

б) зменшення значення точки беззбитковості;

в) точка беззбитковості не змінюється;

г) спочатку збільшення, потім – зменшення.

*173. Метод диференційного аналізу впливу витрат та обсягу виробництва і реалізації продукції передбачає:*

а) аналіз показників звітів про фінансові результати підприємства до і після зміни певного чинника;

б) аналіз тільки тих показників, які змінюються під впливом прийнятих управлінських рішень;

в) визначення зміни суми маржинального доходу підприємства;

г) правильня відповідь відсутня.

*174. Операційний леверідж – це:*

а) відношення фактичного обсягу виробництва продукції до значення точки беззбитковості підприємства.;

б) відношення операційного маржинального доходу до операційного прибутку підприємства;

в) величина, на яку фактичний обсяг реалізації продукції перевищує плановий;

г) відношення маржинального доходу до доходу від реалізації продукції.

*175. Чим нижча питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим значення коефіцієнта операційного леверіджу є:*

а) меншим;

б) більшим;

в) не змінюється;

г) залежить від ціни продукції.

*176. Ефект операційного леверіджу характеризує:*

а) темпи приросту постійних витрат підприємства;

б) темпи зростання обсягу реалізації продукції при зміні структурних витрат;

в) темпи приросту операційного прибутку порівняно з темпами приросту обсягу реалізації продукції;

г) темпи приросту доходу від реалізації продукції.

*177. Диференційний аналіз передбачає виявлення доходів і витрат, які:*

а) однакові для альтернативних рішень;

б) різні для альтернативних рішень;

в) усіх без винятку, якщо вони матимуть місце;

г) немає правильної відповіді серед наведених вище.

*178. У разі обмеженої кількості людино – годин слід виробляти продукцію, яка:*

а) має найбільший маржинальний дохід на одиницю;

б) має найбільший коефіцієнт маржинального доходу;

в) потребує меншої кількості машино – годин;

г) забезпечує найбільший маржинальний дохід на 1 людино – годину.

*179. При прийнятті управлінських рішень усі постійні витрати є не -релевантними:*

а) так;

б) ні;

в) залежить від обставин;

г) немає правильної відповіді.

*180. Які з наведених нижче питань є релевантними у разі прийняття рішення «виробляти чи купувати»:*

а) чи задовольняє підприємство якість продукції постачальника;

б) чи забезпечить постачальник своєчасну доставку деталей;

в) як довго постачальник зберігатиме встановлену ціну;

г) усі наведені вище питання є релевантними.

181. Які витрати підприємства не зміняться, якщо діяльність одного з виробничих підрозділів тимчасового припинена:

а) прямі витрати на оплату праці;

б) прямі матеріали;

в) прямі накладні витрати;

г) непрямі накладні витрати.

*182. Виділяють такі основні моделі ціноутворення:*

а) аналітична, витратна;

б) аналітична, конкурентна;

в) економічна, витратна;

г) функціональна, альтернативна.

*183. Приймаючи рішення щодо скорочення сегмента, слід розглядати:*

а) всі витрати, що змінюються;

б) лише змінні витрати;

в) всі витрати, що залишаються незмінними;

г) всі витрати.

*184. При визначенні оптимального за рівнем витрат обсягу запасів порівнюють:*

а) пропозиції і надійність різних постачальників;

б) релевантні витрати на збереження запасів матеріальних цінностей з вартістю виконання замовлень;

в) всі можливі витрати, пов’язані з придбанням запасів;

г) потенційні доходи від реалізації додаткових одиниць продукції.

*185. Основне завдання управління дебіторською заборгованістю:*

а) зменшення величини дебіторської заборгованості та тривалості періоду оплати;

б) підтримання постійного рівня дебіторської заборгованості для даного підприємства;

в) уникнення дебіторської заборгованості на підприємстві;

г) оптимізувати рівень дебіторської заборгованості.

*186. Чисті грошові потоки – це:*

а) сума грошових коштів, спрямованих на здійснення інвестиційного проекту;

б) сума, на яку грошові надходження від реалізації інвестиційного проекту за певний період часу перевищують пов’язані з ними виплати;

в) різниця між релевантними доходами і релевантними витратами підприємства;

г) співвідношення інвестицій і отриманного прибутку від реалізації інвестиційного проекту.

*187.Метод оцінки інвестиційних проектів, що враховує зміну вартості грошей у часі, - це метод обчислення:*

а) чистої приведеної вартості проекту ;

б) терміну окупності;

в) рентабельності інвестицій;

г) все наведене вище.

*188. При методі оцінки інвестиційних проектів, що не враховує зміну вартості грошей у часі, обчислюють:*

а) внутрішню норму прибутковості ;

б) чисту приведену вартість проекту;

в) термін окупності проекту;

г) індекс дохідності проекту .

*189. Бюджет – це:*

а) передбачення майбутніх обсягів продажу продукції або послуг;

б) план майбутніх операцій, виражений у кількісних вимірниках;

в) процес визначення дій, необхідних для досягнення стратегічної мети;

г) плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

*190. Функціональний бюджет – це:*

а) бюджет підрозділу підприємства;

б) фінансовий план витрат коштів на реалізацію окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів;

в) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;

г) бюджет адміністративних витрат підприємства.

*191. Зведений бюджет – це:*

а) загальний бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності підприємства;

б) бюджет, який узагальнює майбутні операції усіх підрозділів підприємства;

в) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;

г) бюджет підрозділу підприємства.

*192. Операційний бюджет – це:*

а) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;

б) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;

в) бюджет, який узагальнює операційні витрати підприємства;

г) бюджет фінансового підрозділу підприємства.

*193. Фінансовий бюджет – це:*

а) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет фінансових результатів підприємства;

б) бюджет фінансового підрозділу підприємства;

в) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;

г) все зазначене вище.

*194. Статичний бюджет – це:*

а) бюджет підрозділу підприємства;

б) бюджет, у якому всі значення показників установлюють до початку планового періоду і не переглядають;

в) бюджет, складений на певний період часу діяльності підприємства;

г) бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства.

*195. Гнучкий бюджет – це:*

а) бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства;

б) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;

в) бюджет підрозділу підприємства;

г) бюджет, складений для кількох можливих ринків збуту.

*196. Який поточний бюджет є відправною точкою в процесі розробки загального бюджету:*

а) бюджет комерційних витрат;

б) бюджет продажів;

в) бюджет виробництва;

г) бюджет закупівлі / використання матеріалів.

*197. Який поточний бюджет повинний бути підготовлений, щоб оцінити кількість матеріалів, які необхідно закупити?*

а) бюджет комерційних витрат;

б) бюджет продажів;

в) бюджет виробництва;

г) бюджет використання матеріалів.

*198. Яке з наведених тверджень є помилковим?*

а) гнучкий бюджет допомагає підприємству контролювати накладні витрати;

б) гнучкий бюджет охоплює діапазон діяльності, в межах якого компанія може діяти;

в) гнучкий бюджет є тотожним статичному бюджету;

г) гнучкий бюджет забезпечує корисну основу для зіставлення фактичних і очікуваних витрат.

*199. За рівнем контрольованості показників виділяють такі види центрів відповідальності:*

а) функціональні, управлінські, обслуговуючі;

б) центри витрат, центри доходу, центри прибутку, центри інвестицій;

в) виробничі, управлінські, збутові;

г) функціональні, виробничі, збутові.

*200. За функціональним принципом виділяють такі види центрів відповідальності:*

а) витрат, доходів, прибутку, інвестицій;

б) виробничі, управлінські, збутові;

в) обслуговуючі, постачальні, виробничі, управлінські, збутові;

г) правильна відповідб не наведена.

*201. Центр прибутку – це:*

а) цех, відділ, дільниця, бригада;

б) магазин, секція, кіоск;

в) дочірня компанія;

г) відділ постачання, виробничі підрозділи.

*202. Центр інвестицій контролює такі показники:*

а) витрати, доходи, інвестиції;

б) інвестиції;

в) витрати, доходи;

г) все вище зазначене.

*203. Оцінка діяльності центрів відповідальності здійснюється на основі:*

а) порівняння фактичних і планових показників діяльності центру;

б) аналізу відхилень фактичних фінансових і не фінансових показників від бюджетних;

в) аналізу фінансових результатів кожного центру відповідальності;

г) аналізу співвідношення доходів і витрат центрів витрат.

*204. Існують такі методи формування трансфертної ціни:*

а) на основі витрат, комплексний;

б) на основі ринкових цін, на основі витрат, договірний;

в) на основі ринкових цін, на основі витрат;

г) все вище зазначене.

*205.Облік за центрами відповідальності – це:*

а) система, яка забезпечує інформацію для оцінки і контролю діяльності центру відповідальності;

б) система обліку доходів і витрат кожного центру відповідальності;

в) система, яка забезпечує інформацію для оцінки показників центру відповідальності;

г) все вищезазначене.

*206. Процес зниження витрат у процесі виробництва існуючого продукту називають:*

а) калькулюванням для безперервного вдосконалення;

б) калькулюванням собівартості продукції;

в) цільовим калькулюванням;

г) стратегічним калькулюванням.

*207. Конструювання вартості використовується для зниження:*

а) конструювання якості;

б) первісних бюджетних витрат до цільової собівартості;

в) цільової собівартості до припустимої собівартості;

г) первісних бюджетних витрат до припустимої собівартості.

*208. Організація центрів відповідальності на підприємстві:*

а) здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

б) здійснюється на підставі П(С)БО 16 «Витрати»;

в) залежить від організаційної структури підприємства;

г) залежить від розподілу (делегування) повноважень між різними рівнями управління.

*209. Бюджетний контроль – це:*

а) робочий орган, який забезпечує розробку і узгодження окремих розділів зведеного бюджету підприємства, а також здійснює контроль за його виконанням ;

б) контроль за процесом розробки бюджетів;

в) процес зіставляння фактичних результатів діяльності з бюджетними , аналізу відхилень та внесення необхідних коригувань;

г) процес розробки бюджетів.

*210. Рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів:*

а) рішення, що передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності ;

б) рішення, що полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства;

в) рішення, яке передбачає розробку оптимальної виробничої програми для максимізації прибутку;

г) рішення щодо встановлення оптимальної ціни продажу.

**Рекомендована література**

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець - К. : «Ліра-К», 2001. – 480с.
2. Войтенко Т. Все об учете затрат на производство продукции / Т. Войтенко, Н. Вороная – Х.: Фактор, 2011. – 266с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік : Підрічник / С.Ф. Голов – К.: Центр навчальної літератури, 2018.-400с.
4. Давидович І.Є. Управління витратами: Навч. посібник / І.Є.Давидович – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 320 с.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996 – ХІV, із змінами та доповненнями [Електрогий ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\_doc2.nsf/link1/ T990996.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/%20T990996.html)
6. Лень В.С. Управлінський облік: підручник / В.С. Лень – Тернопіль : «Навчальна книга - Богдан, 2015. – 328с.
7. Маляревський А.І. Управлінський облік / А.І. Маляревський – К.: «Ліра – К», 2011. – 248с.
8. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007р. №373 [Електрогий ресурс]. – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data2008/base21/ukr21347.htm>
9. Нападовська Л.В. Управлінський облік : Навч. посібник / Л.В. Нападовська – К.: «Ліра – К», 2011. – 303 с.
10. Оксанович О.Е. Калькуляція собівартості продукції, робіт та послуг: Навч. посібник / О.Е. Оксанович – К.: «ЦУЛ», 2013. – 326 с.
11. Партин Г.О. Управлінський облік / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик, Т.М. Бойчук – К.: «Центр навчальної літератури», 2013.-303с.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755 – VІ, зі змінами і доповненнями [Електрогий ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/> laws/main/2755-17
13. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України , із змінами та доповненнями [Електрогий ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
14. Радецька Л. Управлінський облік: Навч. посібник / Л.Радецька – К.: «Кондор», 2012.– 352 с.
15. Фаріон І.Д. Управлінський облік: Підручник / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко – К.: Центр навчальної літератури, 2017. – 792 с.
16. Шило В.П.Управлінський облік: Навчально- практичний посібник / В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.А. Шепелюк, І.І. Криштопа – К.: «Кондор», 2012.– 303 с.

Навчальне видання

Мікрюкова Людмила Василівна

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

Навчальний посібник

Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського

54000, м. Миколаїв, вул. Нікольська, 24