

Міністерство освіти і науки України
Запорізька державна інженерна академія



М. П. Тюхтій
О. В. Коваленко
О. В. Шляга
В. В. Голомб

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Навчально-методичний посібник

*для студентів ЗДІА
напряму 6.030504 «Економіка підприємства» й
спеціальності 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність»
денної та заочної форм навчання*

Міністерство освіти і науки України
Запорізька державна інженерна академія

*Затверджено до друку
рішенням науково-методичної ради ЗДІА
протокол № ____ від ____.____.2017 р.*

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Навчально-методичний посібник

*для студентів ЗДІА
напряму 6.030504 «Економіка підприємства» й
спеціальності 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність»
денної та заочної форм навчання*

*Рекомендовано до видання
на засіданні кафедри ЕП,
протокол № ____ від ____.____.2017 р.*

Запоріжжя
ЗДІА
2017

М. П. Тюхтій, д.е.н., професор
О. В. Коваленко, д.е.н., професор
О. В. Шляга, к.е.н., доцент
В. В. Голомб, к.е.н., доцент

Відповідальний за випуск: *зав. кафедри ЕП*
д.е.н., професор О. В. Коваленко

Рецензенти:

Семенов А. Г., д.е.н., професор, завідувач кафедри економіки Класичного приватного університету

Гальцова О. Л., д.е.н., професор, завідувач кафедри економічної теорії, національної та міжнародної економіки Класичного приватного університету

Подмешальська Ю. В., к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Запорізької державної інженерної академії

Тюхтій М. П.

Управління витратами : навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА напряму 6.030504 «Економіка підприємства» й спеціальності 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність» / Тюхтій М. П., Коваленко О. В., Шляга О. В., Голомб В. В. ; Запорізька державна інженерна академія. – Запоріжжя : ЗДІА, 2017. – 160 с.

Навчально-методичний посібник підготовлений відповідно до програми навчальної дисципліни «Управління витратами» з урахуванням її місця в структурі освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів.

Основним завданням вивчення курсу «Управління витратами» є формування у студентів знань з таких основних питань: сутність, мета та функції управління витратами; сутність, визначення та класифікація витрат; методи і способи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); формування витрат за центрами відповідальності; управління витратами у короткостроковому і довгостроковому періодах; аналіз взаємозв'язку «обсяг виробництва – витрати – прибуток» з метою уникнення негативного ефекту масштабу; аналіз інвестиційної привабливості підприємства; методи обліку та управління активами підприємства; підготовка інформаційної бази, яка дозволила б оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень; пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх підрозділах підприємства; бюджетне планування і контроль; вибір системи управління витратами, адекватної умовам роботи підприємства.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ	7
Тема 1 Управління витратами: сутність, значення і завдання	7
1.1 Суть, суб'єкти, об'єкти і актуальність управління витратами	7
1.2 Мета, задачі, функції і методи управління витратами	8
Контрольні запитання	9
Тема 2 Загальна характеристика витрат: підходи, класифікація та моделі поведінки	10
2.1 Сутність витрат за економічним та бухгалтерським підходами	10
2.2 Задачі та основні ознаки класифікації витрат	12
2.3 Порівняння класифікації витрат на західних підприємствах та підприємствах України	19
2.4 Моделі поведінки витрат	21
2.5 Функція витрат і методи її визначення	22
Контрольні запитання	26
Тема 3 Калькулювання собівартості як основа управління виробничими витратами	26
3.1 Поняття собівартості продукції, її сутність та призначення	26
3.2 Групування витрат за статтями калькуляції	28
3.3 Види калькуляцій	31
3.4 Методи, способи і особливості калькулювання собівартості основної та супутньої продукції	32
3.5 Облік і розподіл непрямих витрат	34
Контрольні запитання	36
Тема 4 Формування витрат за центрами і місцями відповідальності	36
4.1 Поняття про центри відповідальності	36
4.2 Формування центрів відповідальності	37
Контрольні запитання	43
Тема 5 Управління витратами у короткостроковому і довгостроковому періодах	43
5.1 Загальна характеристика витрат у короткостроковому періоді	44
5.2 Граничний дохід і граничні витрати у системі управління витратами	47
5.3 Особливості поведінки витрат на виробництво у довгостроковому періоді	48
5.4 Оцінювання ефективності управління поточними витратами	49
5.5 Основні показники в системі аналізу взаємозв'язку «Витрати – обсяг виробництва – прибуток»	51
Контрольні запитання	57
Тема 6 Управління зниженням витрат	57
6.1 Класифікація факторів, що впливають на витрати підприємства	57
6.2 Управління витратами підприємства за основними техніко-економічними чинниками	58
6.3 Засоби та методи контролю витрат	61

Контрольні запитання.....	64
Тема 7 Бюджетне планування і контроль.....	65
7.1 Основи процесу бюджетування.....	65
7.2 Порядок складання і узгодження бюджетів.....	74
7.3 Контроль за виконанням бюджетів і аналіз відхилень.....	80
Контрольні запитання.....	83
Тема 8 Управлінський облік.....	83
8.1 Сутність управлінського обліку.....	83
8.2 Сучасні моделі управлінського обліку.....	92
8.3 Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві.....	94
8.4 Управлінський облік і економічний аналіз.....	95
8.5 Стратегічний управлінський облік.....	98
8.6 Завдання цілей і визначення показників функціонування.....	100
Контрольні запитання.....	108
Тема 9 Контролінг як складова управління витратами.....	109
9.1 Сутність та функції фінансового контролінгу.....	109
9.2 Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації.....	113
9.3 Методи фінансового контролінгу.....	115
Контрольні запитання.....	118
ПРАКТИКУМ З УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ.....	119
Практичне заняття 1.....	119
Практичне заняття 2.....	119
Практичне заняття 3.....	120
Практичне заняття 4.....	122
Практичне заняття 5.....	124
Практичне заняття 6.....	126
Практичне заняття 7.....	127
Практичне заняття 8.....	128
Практичне заняття 9.....	129
ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ.....	130
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	156
Законодавчі і нормативно-правові акти.....	156
Основна література.....	156
Додаткова література.....	159

ВСТУП

В умовах розвитку ринкових відносин, де відбувається жорстка конкурентна боротьба за місце на ринку, де ціни формуються під впливом ринкових сил, таких, як попит і пропозиція, проблема раціонального використання ресурсів стає все актуальнішою. Витрати та оптимізація їх рівня на одиницю продукції є важливим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства, і водночас – підвищення його конкурентоспроможності. Менеджери та підприємці все більшу увагу надають ефективності використання ресурсів, їх раціональному розподілу з метою зниження витрат виробничо-господарської діяльності, що як резерв підвищення прибутковості такої діяльності є запорукою фінансової стабільності та розвитку підприємства.

Актуальність питань управління витратами на підприємствах зумовлена й тим, що серед пріоритетних проблем організації та ведення бізнесу в Україні є висока собівартість вітчизняної продукції, відсутність фінансових ресурсів для розвитку, відсутність системи управлінського розвитку, адекватного до потреб управління. Усе це потребує від керівників підприємств впровадження та застосування сучасних технологій управління витратами, їх економії та запобігання втратам.

Процес управління втратами включає в себе управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Він не зводиться лише до зниження витрат, а поширюється на всі елементи управління. Ринкові перетворення, які відбуваються в Україні, потребують більш предметного ставлення до управління витратами, посилення вимог до підготовки фахівців, добре обізнаних у питаннях оцінки витрат на продукцію і послуги, планування, контролю, діагностики та раціонального вирішення виробничих проблем у сучасних умовах.

Навчальна дисципліна «Управління витратами» вивчає процес підвищення ефективності діяльності підприємства шляхом управління рівнем, структурою та динамікою витрат.

Головною метою викладання навчальної дисципліни «Управління витратами» є формування у студентів сучасного економічного мислення та системи теоретичних знань і практичних навичок з побудови внутрішнього економічного процесу обліку і контролю витрат по підприємству в цілому та в розрізі його підрозділів задля виявлення реального фінансового результату роботи підприємства.

Дисципліна «Управління витратами» органічно пов'язана із сукупністю інших економічних наук, зокрема: економікою підприємства, економічною теорією, функціональними – макроекономіка, мікроекономіка, маркетинг, менеджмент, економіка праці, статистика, фінанси, облік, аудит, контролінг та ін.

Об'єктом вивчення дисципліни «Управління витратами» є витрати на усіх рівнях, ланках, підрозділах, центрах відповідальності підприємства.

Предметом дисципліни «Управління витратами» є процес управління витратами та його складові.

Вивчення дисципліни включає лекції, практичні й семінарські заняття під керівництвом викладача, а також самостійну роботу студентів, що забезпечує закріплення теоретичних знань, сприяє отриманню практичних навичок і розвитку самостійного економічного мислення. Внаслідок обмеженого часу аудиторного навантаження переважна частина загальної кількості годин припадає на самостійну роботу студента, яка передбачає ознайомлення з діючою нормативно-правовою базою, поглиблене вивчення окремих аспектів курсу, самостійний пошук та опанування окремими питаннями дисципліни.

Даний конспект лекцій призначений дати змогу студентам самостійно вивчати питання дисципліни «Управління витратами» та проводити перевірку набутих знань. Він має визначену структуру і логічну послідовність з конкретним змістом кожного розділу, що робить його збалансованим і відповідно завершеним, містить 9 тем, які у сукупності відображають структуру і зміст дисципліни. Кожна тема містить перелік теоретичних питань, стислий виклад цих питань, питання для самоконтролю, які необхідно знати після вивчення кожної теми. За кожною темою окреслений перелік практичних завдань для закріплення знань. Для зручності студенти мають можливість перевірки ступеню засвоєння дисципліни проходженням тестових завдань для самоперевірки.

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Тема 1 Управління витратами: сутність, значення і завдання

1. Суть, суб'єкти, об'єкти і актуальність управління витратами
2. Мета, задачі, функції і методи управління витратами

1.1 Суть, суб'єкти, об'єкти і актуальність управління витратами

Управління витратами – це динамічний процес, який включає в себе управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Він не зводиться лише до зниження витрат, а поширюється на всі елементи управління.

Сутність проблеми управління витратами полягає, по-перше, не у точному визначенні величини собівартості продукції, а у виявленні того, як вона сформувалась, і по-друге, процес управління витратами повинен бути направлений на формування собівартості у попередньому і поточному періодах та оперативному втручанні у діяльність підприємств в разі виявлення відхилень від бажаного стану.

Управління витратами – це відносно молода сфера наукових і практичних знань. Воно започаткувало свій розвиток з виникненням теорії витрат, яка з'явилася у другій половині XIX століття. Піонерами в її розробці найбільш розвинуті на той час в економічному відношенні країни, до яких слід віднести Великобританію, Німеччину, США.

Суб'єктами управління витратами виступають керівники і спеціалісти підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, дільниць тощо).

Об'єктами управління є трудові, матеріальні та фінансові ресурси на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції (робіт, послуг).

Актуальність проблеми управління витратами полягає в тому, що інфляційні процеси, які мають місце впродовж останніх років, не сприяють зниженню рівня витрат. Прибуток досягається, в основному, не шляхом зменшення витрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін. В цих умовах обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного зіставлення витрат і отриманих результатів.

В цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості витратами. Практично на кожному підприємстві є резерви для зниження витрат до раціонального рівня, що дозволяє добитися росту економічної ефективності діяльності, підвищення конкурентоспроможності.

Таким чином, *процес управління витратами має на меті* виявити як саме сформувалась собівартість, які чинники мали на неї позитивний, а які негативний вплив. Він повинен бути направлений на прогнозування можливої

величини витрат та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства в разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

Управління витратами як навчальна дисципліна і основа практичної діяльності керівників і спеціалістів підприємства опирається на теорію економіки підприємства, технологію і організацію виробництва, планування, бухгалтерський та управлінський облік, управління персоналом та якістю продукції, техніко-економічний аналіз діяльності підприємства та інші галузі знань.

Роль і значення управління витратами в сучасних умовах господарювання зумовлені місцем виробничих витрат та увагою до них працівників апарату управління підприємством, що пояснюється багатьма причинами, серед яких:

- необхідність раціонального використання обмежених ресурсів;
- забезпечення зростання прибутків за рахунок економії ресурсів;
- планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і їх причини;
- зіставлення доходів і витрат для визначення ефективності виробництва;
- вирішення питань розширення асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових технологій.

Забезпечення оптимального рівня витрат дасть змогу створити належні умови для росту конкурентоспроможності продукції, забезпечивши підґрунтя для розвитку і довгострокового економічного зростання суб'єктів господарювання.

1.2 Мета, задачі, функції і методи управління витратами

Головна мета управління витратами – побудова внутрішнього економічного процесу обліку і контролю витрат по підприємству в цілому та в розрізі його підрозділів задля виявлення реального фінансового результату роботи підприємства.

Управління витратами на підприємстві має сприяти комплексному вирішенню наступних *основних задач*:

- оцінювання ефективності виробництва;
- планування перспективи розвитку підприємства;
- розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- розрахунок необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- підготовка інформаційної бази, яка дозволила б оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх підрозділах підприємства;
- постійний аналіз взаємозв'язку «обсяг виробництва – витрати – прибуток» з метою уникнення негативного ефекту масштабу;
- аналіз інвестиційної привабливості підприємства;
- вибір системи управління витратами, адекватної умовам роботи підприємства.

Управління витратами виробництва реалізує свою основну мету і головні завдання шляхом здійснення визначених *функцій*:

1) *планування* (оперативне, стратегічне): рівня і структури витрат; рівня операційного ризику; обсягу прибутку підприємства з оглядом на можливі зміни в ринковому середовищі.

2) *організація*: обліку витрат по підприємству в цілому; обліку витрат по структурним підрозділам; центрів відповідальності;

3) *контроль та регулювання витрат*: порівняння фактичних витрат із запланованими та виявлення відхилень; прийняття оперативних заходів по ліквідації небажаних відхилень;

4) *аналіз*: рівня витрат; структури витрат та її впливу на фінансові результати діяльності підприємства;

5) *мотивація*: керівників всіх структурних підрозділів підприємства до контролю за витратами та їх зменшенням;

6) *прийняття рішень* щодо: доцільності виробництва певних видів продукції; формування товарного асортименту; організації діяльності підрозділів підприємства; використання ресурсів підприємства; зменшення ризиків операційної діяльності підприємства.

Як наука управління витратами вивчає свій предмет за допомогою певних *методів*, до яких слід віднести:

1) *загальнометодологічні методи дослідження* – спостереження, порівняння, аналіз, синтез.

Метод спостереження передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

Порівняння передбачає вияв тенденцій і закономірностей в розвитку об'єкта, за яким здійснюється спостереження.

Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення, а на основі отриманої інформації зробити узагальнення – синтез отриманих даних і прийняти відповідні рішення.

2) *специфічні методи управління витратами* – групування витрат виробництва у відповідності з поставленою метою дослідження, різноманітні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, математико-статистичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції. Отримані математичні залежності між окремими елементами собівартості і обсягом продукції використовуються для прийняття рішень.

Контрольні запитання

- 1.1 У чому полягає суть управління витратами?
- 1.2 Назвіть суб'єкти та об'єкти управління витратами.
- 1.3 Чим зумовлена актуальність управління витратами?
- 1.4 Назвіть основні причини, які зумовлюють необхідність посилення уваги до управління витратами в сучасних умовах господарювання.
- 1.5 Назвіть функції управління витратами.

1.6 Яка мета та завдання управління витратами?

1.7 Які методи дослідження використовуються для вивчення предмету?

Тема 2 Загальна характеристика витрат: підходи, класифікація та моделі поведінки

1. *Сутність витрат за економічним та бухгалтерським підходами*
2. *Задачі та основні ознаки класифікації витрат*
3. *Порівняння класифікації витрат на західних підприємствах та підприємствах України*
4. *Моделі поведінки витрат*
5. *Функція витрат і методи її визначення*

2.1 Сутність витрат за економічним та бухгалтерським підходами

Будь-яке підприємство в процесі своєї діяльності здійснює матеріальні, грошові і трудові витрати на просте і розширене відтворення. При визначенні витрат виробництва слід пам'ятати, що будь-який ресурс обмежений і кожний його вид має принаймні два альтернативні способи застосування. Тому залучення певних ресурсів для виробництва якогось товару означає неможливість виробництва альтернативного товару.

Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання.

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні.

Під *витратами з економічної точки зору* розуміють «витрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. В цьому розумінні витрати виробництва – це завжди альтернативні витрати. Виробник повинен робити вибір: чи використати обмежені ресурси на виробництво даного виду продукції або направити їх на дещо інше, якщо це дасть можливість більш ефективно досягти поставленої цілі. *Поняття економічних витрат зумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.*

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від економічних тим, що вони не включають вартість чинників виробництва, які є власністю підприємства. З бухгалтерської точки зору витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Розрізняють явні (зовнішні) витрати та неявні (внутрішні, імпліцитні).

Явні (зовнішні) витрати визначаються підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (сировини, палива, енергії, виплата заробітної

плати і т. п.), які не належать власникам підприємства. Їх можна назвати бухгалтерськими витратами.

На відміну від явних витрат, *неявні (внутрішні, імпліцитні)* визначаються вартістю чинників виробництва, які використовуються в процесі виробництва і є власністю підприємства. Наприклад, використання особистого транспорту для потреб фірми, будівель під офіс тощо; грошові кошти, які б могли отримати власники підприємства при альтернативному використанні власних ресурсів.

Сукупність альтернативних витрат як явних (зовнішніх), так і неявних (внутрішніх, імпліцитних), називають *економічними витратами підприємства*.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат зумовлена різними підходами в поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу зокрема. У цьому зв'язку можна виділити два основоположні підходи:

- перший базується на розумінні господарської діяльності з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Типовим положенням витрат виробництва за даного підходу є таке: витрати – це затрати живої праці на виробництво продукції;

- другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів і альтернативність варіантів застосування, та по-своєму визначає сутність вартості та її складових елементів. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сутності факторів у системі функціонування ринку на основі зміни попиту та пропозиції.

Різні підходи до визначення витрат передбачають і різні концепції прибутку. В сучасній економічній науці розрізняють такі види прибутку:

1) *бухгалтерський прибуток* – прибуток від підприємницької діяльності, розрахований за бухгалтерськими документами без врахування документально не зафіксованих витрат самого підприємця. Обчислюється як різниця між сукупним валовим доходом підприємства (виручкою від реалізації) та його явними витратами. Імпліцитні витрати при цьому не враховуються;

2) *економічний прибуток* – різниця між сукупним валовим доходом підприємства (виручкою від реалізації) та економічними витратами (сумою явних і неявних витрат втрачених можливостей). Саме економічний прибуток слід вважати критерієм успіху підприємства, ефективності використання ним наявних ресурсів;

3) *нормальний прибуток* – прибуток, який отримує підприємець, коли економічний прибуток дорівнює нулю. Іншими словами, це той дохід, який він міг би отримати у випадку вкладання капіталу в іншу сферу діяльності. Розмір нормального прибутку визначається неявними витратами і є для власника капіталу обов'язковою сумою, яка повинна покриватися ціною. Оскільки нормальний прибуток лише відшкодовує внутрішні (неявні) витрати підприємства, то економісти не вважають його власне прибутком, а розглядають як елемент витрат виробництва.

Витрати підприємства є комплексним показником, в якому при плануванні повинна бути відображена велика кількість чинників, які впливають на його рівень. Встановлення стратегічних цілей починаються з аналізу інформації про зовнішні і внутрішні умови роботи підприємства.

Аналіз зовнішніх чинників включає такі напрямки: аналіз ринку капіталу; аналіз ринку сировини і матеріалів; аналіз ринку сировини і аналіз конкурентів; аналіз ринку технологій; аналіз економіко-політичної сфери; аналіз ринку праці; вивчення економічних проблем; вивчення соціально-політичної сфери.

До внутрішніх чинників, що аналізуються, належать: маркетинг; трудові ресурси; технічні і технологічні ресурси; випущена продукція; організаційна структура підприємства, його фінансовий стан; територіальне місцезнаходження.

2.2 Задачі та основні ознаки класифікації витрат

Класифікація виробничих витрат виявляє об'єктивно існуючі групи витрат, процеси формування і співвідношення між їхніми окремими частинами. Без класифікації витрат неможливо вирішити задачі управління ними на підприємстві.

Складність структури і різноманіття процесів формування витрат припускає розподіл їх за низкою ознак. *В основу класифікації витрат покладено принцип: різні витрати для різних цілей.* У залежності від цілей і методичних підходів розрізняють декілька класифікацій витрат. *Класифікація витрат для цілей управління повинна відповідати головній вимозі – базуватися на ознаках, що дозволяють диференціювати витрати для управління витратами в різних аспектах.* Вона створює передумови для визначення рівня витрат по об'єктах управління ними, організації планування, обліку, контролю та аналізу.

Класифікація витрат за основними ознаками наведена у таблиці 2.1. Можливі й інші угруповання витрат у залежності від потреб конкретного підприємства.

Таблиця 2.1

Класифікація витрат за основними ознаками

Ознака класифікації	Елементи класифікації
1	2
1. Економічний елемент (однорідний вид витрат незалежно від призначення)	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація основних фондів; – інші витрати
2. Калькуляційна стаття (мета витрат)	– сировина і матеріали; – покупні вироби, напівфабрикати, послуги і роботи виробничого характеру; – паливо й енергія на технологічні цілі; – основна зарплата виробничих робітників;

Продовження таблиці 2.1

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> – додаткова зарплата виробничих робітників; – відрахування на соціальні заходи виробничих робітників; – витрати на підготовку й освоєння виробництва; – загальновиробничі витрати; – загальногосподарські витрати; – витрати від браку; – інші виробничі витрати; – комерційні витрати
3. Обсяг виробництва	<ul style="list-style-type: none"> – змінні; – постійні (умовно-постійні)
4. Включення в собівартість	<ul style="list-style-type: none"> – прямі, що безпосередньо відносяться на собівартість виробу; – непрямі, що відносяться на собівартість виробів пропорційно базі: основній заробітній платі виробничих робітників та прямим витратам
5. Час виникнення	<ul style="list-style-type: none"> – витрати минулого періоду; – витрати звітнього періоду; – витрати майбутніх періодів
6. Склад витрат	<ul style="list-style-type: none"> – прості (одноелементні), що складаються з одного елемента витрат; – комплексні (складні), що складаються з декількох елементів витрат
7. Періодичність виникнення (календарні періоди)	<ul style="list-style-type: none"> – одноразові, тобто однократні витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу; – поточні, тобто постійні, звичайні витрати або витрати, в яких періодичність менша ніж місяць
8. Лімітування	<ul style="list-style-type: none"> – лімітовані; – нелімітовані
9. Ступінь готовності продукції	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на готову продукцію (роботи, послуги); – витрати в незавершеному виробництві
10. Об'єкт управління	<ul style="list-style-type: none"> – витрати в місцях їхнього виникнення; – витрати в центрах витрат; – витрати в центрах відповідальності
11. Залежність від виду діяльності	<ul style="list-style-type: none"> – витрати звичайної діяльності; – витрати основної діяльності; – витрати операційної діяльності; – витрати фінансової діяльності; – витрати інвестиційної діяльності; – витрати надзвичайної діяльності; – виробничі; – адміністративні; – збутові
12. Урахування при визначенні прибутку	<ul style="list-style-type: none"> - собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) – складається з виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, які були реалізовані протягом звітнього періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат; - витрати діяльності – це витрати, які не включаються до собівартості продукції, робіт та послуг і розглядаються як витрати того звітнього періоду, в якому вони були здійснені. До них відносяться адміністративні витрати та витрати на збут

1	2
13. Прогнозування, планування, контроль	– короткострокові і довгострокові; – фактичні, плановані й неплановані; – нормовані і ненормовані; – контрольовані і неконтрольовані; – продуктивні і непродуктивні
14. Аналіз і прийняття управлінських рішень	– валові витрати; – релевантні і нерелевантні; – постійні і змінні; – маржинальні і середні; – дійсні і альтернативні (можливі); – продуктивні і непродуктивні
15. Об'єкти господарської діяльності	– витрати продукції (роботи, послуги); – витрати за господарськими процесами (деталлями); – витрати за замовленнями
16. Характер виробництва	– витрати основного виробництва; – витрати допоміжного виробництва; – витрати обслуговуючого виробництва
17. Доцільність витрачання витрат	– продуктивні – виправдані або доцільні для даного виробництва витрати, передбачені технологією та організацією виробництва; – непродуктивні – необов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо
18. Визначення фінансових результатів	– вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті); – витрати на продукцію (виробничі) і витрати періоду (діяльності); – прямі і непрямі; – основні і накладні

Для цілей управління витрати на підприємстві найбільш часто групують за двома ознаками:

- за економічними елементами;
- за калькуляційними статтями собівартості.

Класифікація за економічними елементами (таблиця 2.1, ознака 1). Групування витрат за економічними елементами передбачає об'єднання окремих витрат за ознакою їхньої однорідності, безвідносно до того, на що і де вони витрачені.

Класифікація за статтями собівартості (таблиця 2.1, ознака 2). Усі витрати підприємства, що підлягають включенню в собівартість готової продукції (робіт, послуг), у кінцевому рахунку цілком розподіляються, тобто включаються в собівартість окремих видів виробленої продукції (груп однорідної продукції), виконаних робіт і зроблених послуг. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості устанавлюється підприємством.

Окрім того, *класифікація витрат за категоріями припускає об'єднання витрат з урахуванням конкретного виробничого або позавиробничого призначення і місця. Різні категорії витрат існують не відокремлено одна від одної, а тісно переплітаються, що дозволяє згрупувати і систематизувати витрати для зручності визначення прибутку.*

Класифікацію за обсягами виробництва (таблиця 2.1, ознака 3) буде розглянуто детальніше у питанні 2.4 цієї теми.

За способами перенесення вартості на продукцію або включення у собівартість (таблиця 2.1, ознака 4) витрати поділяються на:

прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До прямих належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості;

непрямі – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До непрямих належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за своєю функцією у виробничому процесі.

Для прогнозування, планування і контролю витрат (таблиця 2.1, ознака 13) їх розподіляють, зокрема, на:

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

неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати та на які не може вплинути своїми рішеннями. За сутністю зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може контролювати конкретний менеджер за відведений період часу.

Для аналізу та ухвалення правильних управлінських рішень (таблиця 2.1, ознака 14) важливе значення має розподіл витрат на:

валові витрати – це будь-які витрати підприємства, пов'язані з його господарською діяльністю, а саме – всі витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (вони мають найбільшу питому вагу у складі валових витрат), а також заохочувальні виплати працівникам, витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури, по операціях з борговими зобов'язаннями, валютними цінностями, суми оплачених (або нарахованих) податків, зборів, обов'язкових платежів та всі інші витрати, крім тих, які у законодавчому порядку до складу валових витрат не входять. У процесі фінансово-економічного аналізу роботи підприємств управлінські рішення, що стосуються валових витрат (а в нових умовах оподаткування прибутку їх зростання дає можливість підприємству зменшувати платежі до бюджету), мають оцінюватися з точки зору максимізації реального прибутку і величини грошового потоку (суми чистого прибутку підприємства, тобто прибутку, що залишається у його розпорядженні після сплати податків з нього, плюс сума амортизаційних відрахувань (на основні засоби, нематеріальні активи), які надходять підприємству у складі виручки від реалізації продукції);

релевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення. Поняття релевантних витрат дуже широко використовується в управлінському обліку. Дані витрати повинні відповідати критеріям: 1) вони мають бути пов'язані із завданням підприємства, конкретними проектами, рішеннями, сприяти застосуванню потенціалу підприємства та зміцненню благополуччя власників; 2) вони повинні змінюватися залежно від можливого управлінського рішення, тобто залежати відносно напряму управлінського рішення; 3) вони повинні відноситися до майбутніх витрат, тому що всі минулі витрати залишаються незмінними, щоб не сталося в майбутньому;

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

У практиці управлінського обліку витрати, що складають різницю між окремими варіантами альтернативних рішень називаються по-різному: 1) диференціальними; 2) додатковими; 3) інкрементними; 4) прирістними;

постійні витрати – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі (витрати пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю та ін.);

змінні витрати – це витрати, сума яких змінюється залежно від зміни обсягів виробництва (витрати сировини, матеріалів, паливо, енергію та ін.).

Слід відзначити, що поділ витрат на постійні та змінні дещо умовний, оскільки в чистому вигляді вони майже не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів; величина постійних витрат – за суттєвої зміни обсягу виробництва. Тому правильніше їх називати умовно-змінними та умовно-постійними;

маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат в розрахунку на одиницю продукції;

середні витрати – це витрати на одиницю продукції, розраховані відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції;

дійсні – визначаються підсумком витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів (оплата сировини, палива, енергії, виплата заробітної плати і т. п.), і вимагають сплати грошей або витрачання інших ресурсів. Дійсні витрати відображаються в системі обліку в міру їх здійснення (нарахування заробітної плати, списання витрачених матеріалів);

можливі витрати – це втрачена вигода, коли вибір одного варіанта рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди. Сума цієї втраченої вигоди і враховується як можливі витрати.

Для визначення фінансових результатів (таблиця 2.1, ознака 18) витрати поділять на:

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

невичерпані (неспожиті) витрати – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у майбутньому. Це ті ресурси, які були придбані або є в наявності і, які повинні принести дохід в майбутньому. Вхідні витрати в балансі відображаються як активи у вигляді виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції;

витрати на продукцію – це витрати, які пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто це – виробничі витрати;

витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (витрати на управління підприємством, збут продукції та інші операційні витрати), тобто це – витрати діяльності;

до прямих належать витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат. Так, вартість насіння озимої пшениці відносять тільки на собівартість зерна озимої пшениці. Вартість кормів, згодованих свиням – на собівартість продукції свинарства;

непрямі витрати пов'язані одночасно з виробництвом кількох видів продукції і тому їх включають у собівартість кожного виду продукції за допомогою спеціальних методик (з використанням бази розподілу).

Більшість основних витрат є прямими, а всі накладні витрати – непрямі;

основні витрати безпосередньо пов'язані з процесом виробництва. Їх поділяють на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати;

накладні витрати – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Вони поділяються на: загальновиробничі (до яких належать витрати, зумовлені організацією та управлінням окремою галуззю виробництва або виробничими підрозділами, їх включають у собівартість продукції тільки певної галузі виробництва) та загальногосподарські (пов'язані з обслуговуванням і управлінням підприємством в цілому).

Витрати операційної діяльності потребують окремої класифікації (таблиця 2.2).

За відношенням до виробничого процесу витрати операційної діяльності (таблиця 2.2, ознака 1) поділяються на:

основні витрати, які у свою чергу за умов виробництва цехом підприємства декількох видів продукції поділяються на прямі (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та непрямі (амортизація обладнання цеху, опалення цеху тощо);

Класифікація витрат операційної діяльності за основними ознаками

Ознака класифікації	Елементи класифікації операційних витрат
1. Відношення до виробничого процесу	– основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов’язані з виробничим процесом; – накладні витрати – це витрати, пов’язані з організацією й управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів
2. Відношення до заданих параметрів	– стандартні (нормативні) – це витрати, які відповідають визначеним на підприємстві розмірам витрат у розрахунку на одиницю продукції, або визначеним параметрам діяльності того чи іншого структурного підрозділу, розрахованих з урахуванням його ресурсних потужностей; – фактичні витрати – це витрати, розміри яких сформувалися в результаті виконання передбачених планом завдань і зафіксовані у первинних облікових документах та виробничих звітах структурних підрозділів підприємства
3. Сфера повноважень керівництва	контрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління може контролювати і здійснювати на них вплив; неконтрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління не може контролювати і здійснювати на них вплив.

накладні витрати, до яких можна віднести, зокрема: заробітну плату спеціалістів-технологів, які здійснюють лінійне керівництво декількома виробничими цехами на підприємстві; заробітну плату працівників лабораторій та відділів технічного контролю, які здійснюють контроль якості виготовленої продукції цехами підприємства; амортизацію обладнання загальновиробничого призначення; витрати на охорону праці та ін.

За відношенням до заданих параметрів витрати операційної діяльності (таблиця 2.2, ознака 2) поділяються на: стандартні або нормативні та фактичні витрати, а різниці між ними є відхиленнями, поділ яких на позитивні і негативні залежить від завдань, які ставляться під час їхнього аналізу.

За сферою повноважень керівництва витрати операційної діяльності (таблиця 2.2, ознака 3) поділяються на: контрольовані та неконтрольовані витрати. Традиційно контрольованими витратами для керівника структурного підрозділу підприємства є, як правило, заробітна плата та матеріали. У свою чергу, амортизація обладнання, оренда приміщення, вартість страхування майна та ін. – неконтрольовані для керівника цеху.

Витрати, що виникають на підприємстві, можуть включатися в собівартість продукції (тобто відшкодовуватися покупцями) або сплачуватися за рахунок валового чи чистого прибутку.

До витрат, що сплачуються за рахунок валового прибутку, відносять: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов’язаннями, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства); втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування

цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та інші.

За рахунок чистого прибутку відшкодовують наступні витрати: витрати капітального характеру по удосконаленню організації виробництва, реконструкції підприємств, їх технічного переозброєння та модернізації обладнання, будівництво нових об'єктів, матеріальне стимулювання праці, фінансування науково-дослідних і конструкторських робіт, а також робіт на освоєння нових технологічних процесів тощо.

Класифікація не виконує формальну роль, а є важливим інструментом для побудови системи управління витратами і прийняття господарських рішень.

Класифікація витрат дуже важлива для розуміння того, як управляти витратами, і які вигоди вони за собою спричиняють. Підстави для урахування витрат можуть бути наступні:

- необхідність вимірювання прибутку шляхом порівняння доходів з витратами;

- контроль відповідності витрат установленим нормам (планам).

Практичне значення мають такі аспекти структури витрат:

- *видова (елементна) структура:* дає можливість характеризувати виробництво щодо витрат ресурсів (матеріаломістке, капіталомістке, трудомістке виробництво);

- *співвідношення прямих і непрямих витрат:* характеризує рівень і складність калькулювання;

- *співвідношення змінних і постійних витрат:* показує частку сукупних витрат на підтримання виробничого потенціалу в стані готовності, а також ступінь реакції прибутку на динаміку обсягу виробництва і продажу. Чим більшою є частка постійних витрат у загальній їх величині, тим більший обсяг виробництва забезпечує його беззбитковість і тим суттєвішою є реакція прибутку на зміну обсягу виробництва і продажу продукції.

Структура витрат за зазначеними аспектами залежить від низки факторів: галузевих особливостей, широти номенклатури продукції підприємства, складності виробництва та ін.

2.3 Порівняння класифікації витрат на західних підприємствах та підприємствах України

Якщо говорити про варіанти класифікації витрат, використовуваних у західних системах управління витратами, то тут, як правило, можна виділити три елементи або три номенклатурні статті витрат (оскільки найчастіше відсутні детальні класифікації, регламентуючий склад витрат за елементами і статтями калькуляції), а саме:

- прями витрати на матеріали;
- прями витрати на заробітну плату;
- накладні витрати.

При цьому прямі витрати на матеріали і прямі витрати на заробітну плату являють собою основні витрати. Таким чином, тут поняття непрямих і накладних витрат ототожнюються, що, взагалі, характерно й для вітчизняних підприємств.

Іншою важливою підставою класифікації витрат західних підприємств є їхнє відношення до обсягу виробництва. За цією ознакою витрати підрозділяються на постійні й змінні.

Слід назвати й такі варіанти класифікації, часто використовувані в теорії й практиці західного управління витратами, як поділ витрат на минулі (фактичні) і кошторисні (майбутні, планові), витрати за місяцями виникнення, можливостями регулювання й контролю, центрами відповідальності.

Як вже зазначалося, найважливішими ознаками групування витрат, які використовуються в теорії й практиці управління витратами вітчизняних підприємницьких суб'єктів, є групування за економічними елементами і статтями калькуляції. Насамперед, такі варіанти класифікації витрат пояснюються орієнтацією вітчизняних систем управління витратами на дані бухгалтерського обліку й запит зовнішніх користувачів.

Порівняльна характеристика варіантів класифікації зарубіжної та вітчизняної систем управління витратами показана в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Порівняльна характеристика класифікації затрат

Порівняльна ознака	Модель управління витратами	
	західна	вітчизняна
1	2	3
1. Загальна характеристика	Орієнтація на дані внутрівиробничого обліку, запит керівників підприємницьких суб'єктів	Орієнтація на дані бухгалтерського обліку, запит зовнішніх користувачів
2. Класифікація за обсягами виробництва на постійні – змінні витрати	Поширена повсюдно	Не є офіційно рекомендованою, тому застосовується рідко
	Область застосування	
	У системах обліку затрат «Директ-костинг» (змінних витрат), для аналізу безбитковості виробництва, для прогнозних розрахунків	В основному для прогнозних розрахунків
3. Класифікація за центрами відповідальності й можливістю регулювання й контролю	Поширена повсюдно	Практично не застосовується
	Область застосування	
	В системах «Стандарт-кост» (нормативних витрат) для оцінки роботи структурних підрозділів	-
4. Класифікація витрат за економічними елементами	Гранично спрощена (існує три елементи витрат: прямі матеріальні, прямі на оплату праці, накладні)	Застосовується повсюдно
	Область застосування	
	Збігається з областю застосування класифікації витрат по віднесенню на собівартість	Для формування бухгалтерської, податкової й статистичної звітності

Продовження таблиці 2.3

1	2	3
5. Класифікація витрат за статтями калькуляції	Докладна класифікація найчастіше відсутня	Використовується повсюдно
	Область застосування	
	-	Для формування бухгалтерської, податкової й статистичної звітності і планової калькуляції, у процесі ціноутворення
6. Класифікація витрат по віднесенню на собівартість	Збігається із класифікацією за економічними елементами, поширена повсюдно	Поширена повсюдно
	Область застосування	
	Дана класифікація є основою практично для всіх методик управління витратами (крім «Директ-костинг»)	
7. Класифікація витрат стосовно тимчасового інтервалу на минулі (фактичні) і майбутні (кошторисні)	Як основа системи «Стандарт-кост» застосовується більшістю підприємств	Використовується нечасто, переважно великими підприємствами
	Область застосування	
	Для аналізу даних у системі «Стандарт-кост»	На великих підприємствах у системах нормування й планування (орієнтованих, як правило, на аналіз минулих результатів)

2.4 Моделі поведінки витрат

Поведінка витрат (Cost Behavior) – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства.

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

Приклади факторів витрат наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

Функція діяльності	Фактори витрат
1	2
Дослідження і розробки	– кількість проектів; – технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	– кількість виробів; – кількість складових виробу
Виробництво	– обсяг виробництва; – кількість переналагоджень обладнання; – основна зарплата
Маркетинг	– кількість рекламних об'яв; – кількість продавців; – виручка

1	2
Доставка	– кількість замовників; – вага вантажів; – відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	– кількість замовлень; – час обслуговування
Управління	– кількість замовлень; – кількість персоналу

Для опису поведінки витрат у літературі традиційно використовують терміни: «змінні витрати» і «постійні витрати», а також «напівзмінні витрати» і «напівпостійні витрати». При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

Змінні витрати (Variable Costs) – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Це означає, що збільшення кількості виробленої продукції у десять разів призведе до збільшення загальних змінних виробничих витрат також удесятеро. Типовим прикладом змінних витрат є прямі матеріальні витрати, відрядна зарплата, енергія для роботи обладнання, паливо для автомобілів, комісійні виплати торговим агентам.

Постійні витрати (Fixed Costs) – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Прикладом постійних витрат є прямолінійна амортизація, орендна плата, зарплата персоналу офісу, страхування майна, адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Напівзмінні витрати (Semivariable Costs) – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Прикладом напівзмінних витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі значної партії та оплати понаднормової роботи.

Змішані витрати (Mixed Costs) – це витрати, що містять елементи, як змінних, так і постійних витрат. Типовим прикладом змішаних витрат є плата за телефон, яка включає постійні витрати у вигляді абонентної плати та змінні витрати – плату за міжміські розмови.

В основу розподілу витрат на постійні та змінні покладено припущення *релевантного діапазону (Relevant Range)* – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.

Напівпостійні витрати (Semifixed Costs) – це витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.

2.5 Функція витрат і методи її визначення

Функція витрат (Cost Function) – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами.

У спрощеному вигляді функцію витрат можна записати так:

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

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю діяльності;

x – значення фактора витрат.

На практиці витрати мають декілька факторів витрат, але для побудови функції витрат здебільшого обирають один або два найвпливовіші фактори.

Функція витрат полегшує передбачення витрат. *Передбачення витрат (Cost Prediction)* – прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

Наявність змішаних витрат ускладнює побудову функції витрат. Тому для визначення функції витрат застосовують різні методи, а саме:

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

Технологічний аналіз (Engineering Analysis) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їхньої доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їхнього використання. *Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності.*

Перевагою такого аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

Метод аналізу рахунків (Account Analysis Method) – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного фактора на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод аналізу рахунків доволі широко використовують на практиці. Але слід зважати на те, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера й аналізі минулих подій. Через те його вадою є певна суб'єктивність і можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Певною мірою уникнути зазначених вад можна за допомогою серії спостережень та застосування математичних методів.

Метод вищої-нижчої точок (High-Low Method) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. Використовуючи цей метод для визначення функції витрат, припускають, що змінні витрати обчислюються як різниця між сумарними витратами при вищому та нижчому обсягах виробництва (рівнях активності).

Суть методу вищої-нижчої точок полягає у виборі з усієї сукупності даних найбільшого та найменшого значення обсягу виробництва. Недоліком методу вищої-нижчої точок є те, що для побудови функції витрат, ми використовуємо лише дві точки досліджуваної сукупності (вищу та нижчу точки), ігноруючи всі інші. Якщо ж відсутня щільність зв'язку між вищою, нижчою та іншими точками, то побудована функція витрат не відобразатиме реальної залежності між затратами та їх фактором.

Метод візуального пристосування (Visual-Fit Method) – графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Регресійний аналіз (Regression Analysis) – статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або декількох незалежних змінних величин.

При застосуванні регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від певного фактора (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина. Лінійний взаємозв'язок між залежною та незалежною змінними величинами можна описати графічно як лінію регресії або за допомогою формули (рівняння регресії).

Модель, яка використовує тільки одну незалежну змінну величину для визначення зміни незалежної змінної величини, називають *простим регресійним аналізом*. Вона має вигляд: $Y = a + bx$.

Модель, що використовує декілька незалежних змінних величин для визначення зміни залежної змінної величини, має назву *множинний регресійний аналіз* і може бути описана так: $Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n$.

Регресійний аналіз передбачає використання методу найменших квадратів, який дає можливість побудувати функцію витрат на основі системи рівнянь та одночасно уникнути недоліків, які має метод візуального пристосування. На відміну від методу вищої-нижчої точки, регресійний аналіз враховує всі дані спостереження для визначення функції витрат.

Метод найменших квадратів (Least-Square Method) – це статистичний метод, який дає можливість розрахувати елементи функції витрат a і b у рівнянні $y = a + bx$ так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою. Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$\begin{cases} \sum y = na + b \sum x \\ \sum yx = a \sum x + b \sum x^2 \end{cases} \quad (2.2)$$

де x – незалежна змінна величина (рівень спостережуваної діяльності);

y – залежна змінна величина (загальні або змішані витрати);

a – загальні постійні витрати;

b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності;

n – кількість спостережень.

Наведену систему рівнянь розв'язують у такій послідовності:

1. Розраховують значення Σy , Σx , Σxy , Σx^2 , n .
2. Здійснюють підстановку розрахованих величин у рівняння.
3. Розв'язують систему рівнянь для ставки змінних витрат (b).
4. Розв'язують одне із рівнянь для визначення загальної суми постійних витрат (a).

Спрощений статистичний метод (Simplified Statistical Method) – це метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення x , та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень x і y .

Цей метод був запропонований ще в 1959 році академіком АН України М.Г. Чумаченком. Суть його полягає в обчисленні середніх величин обсягу виробництва й витрат за двома групами показників. Для цього всю сукупність даних необхідно згрупувати у порядку зростання обсягів виробництва та визначити середні величини з кожної половини даних. Розраховуючи результати розрахунків середніх величин, обчислюється величина постійних витрат за формулою:

$$a = (Y_0X_1 - Y_1X_0) / (X_1 - X_0), \quad (2.3)$$

де X_0 і X_1 – середні значення обсягів виробництва;

Y_0 і Y_1 – середні значення витрат.

Застосування різних методів для визначення функцій витрат дає різні результати. Це пов'язано з нашого припущення, що витрати змінюються під впливом зміни часу роботи обладнання. Але на практиці можуть бути й інші фактори витрат (кількість виготовленої продукції, вага матеріалів, кількість переналагоджень обладнання тощо).

Тому для прийняття управлінських рішень слід обрати найрелевантнішу функцію витрат.

Для правильного вибору серед функцій витрат доцільно застосувати такі критерії:

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

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

– значимість незалежних змінних величин – дає відповідь на питання: чи суттєво впливатиме на суму загальних витрат коливання значення b незалежної змінної величини?

Для визначення ступеня надійності функції витрат використовують коефіцієнт детермінації, стандартну помилку обчислення і стандартну помилку коефіцієнта.

Контрольні запитання

- 2.1 Назвіть сутність бухгалтерських та економічних витрат.
- 2.2 Охарактеризуйте підходи до визначення сутності витрат.
- 2.3 Назвіть внутрішні і зовнішні чинники, що впливають на рівень витрат підприємства.
- 2.4 Що таке «бухгалтерський прибуток»? «економічний прибуток», «нормальний прибуток»?
- 2.5 Розкрийте поняття «витрати» та умови їх визнання.
- 2.6 Розкрийте склад і дайте характеристику витрат підприємства.
- 2.7 Що таке елемент витрат? Дайте характеристику основним елементам витрат виробництва.

Тема 3 Калькулювання собівартості як основа управління виробничими витратами

1. Поняття собівартості продукції, її сутність та призначення
2. Групування витрат за статтями калькуляції
3. Види калькуляцій
4. Методи, способи і особливості калькулювання собівартості основної та супутньої продукції
5. Облік і розподіл непрямих витрат

3.1 Поняття собівартості продукції, її сутність та призначення

Загальні витрати підприємства не можуть комплексно характеризувати ефективність діяльності підприємства, оскільки зменшення (збільшення) їх величини не завжди свідчить про підвищення (зниження) ефективності роботи підприємства. Тому для детальнішого оцінювання економічної ефективності прийнятих рішень, аналізу роботи підприємства та його структурних підрозділів, обґрунтування ціни виробів, визначення їх рентабельності, формування оптимальної виробничої програми, пошуку резервів зниження виробничих витрат тощо розраховують собівартість продукції (робіт, послуг).

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це виражена у грошовому вимірнику величина ресурсів, використаних в процесі виробництва.

Собівартість продукції є одним з важливих узагальнюючих економічних показників ефективності роботи підприємства, основою для ціноутворення, а зниження собівартості – важливий резерв покращення фінансового стану підприємства.

Виділяють виробничу собівартість, собівартість реалізованої продукції та повну собівартість продукції.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 *виробнича собівартість* складається із:

- прямих матеріальних витрат (сировина, насіння, паливо, енергія, запасні частини, тара);
- прямих витрат на оплату праці;
- інших прямих витрат;
- змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат (амортизація, оренда землі, майна, фіксований с/г податок, соціальні заходи, платежі зі страхування майна).

Повна собівартість продукції (робіт, послуг) формується з виробничої собівартості і тих витрат, що не відносяться на виробничу собівартість та собівартість реалізованої продукції і використовуються лише для визначення повної собівартості. До них належать:

- нерозподілені загальновиробничі та наднормативні виробничі витрати;
- адміністративні витрати (корпоративні витрати, амортизація та ремонт основних засобів адміністративного призначення, зв'язок, послуги банку);
- витрати на збут (тара, реклама, відрядження, транспортування);
- витрати на відсотки та винагороди по фінансовій оренді (лізингу);
- відсотки за користування кредитами виробничого призначення;
- інші витрати, які можна справедливо співвіднести з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

Обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) називають *калькулюванням*.

Головна мета калькулювання собівартості – визначити витрати, які припадають на одиницю продукції.

Кінцевий результат калькулювання собівартості – складання калькуляцій. *Калькуляція* – це результат калькуляційних розрахунків з визначення собівартості в розрізі встановлених статей, оформлений у вигляді документа.

На підприємствах обчислюють виробничу собівартість продукції, яка складається з сукупності виробничих витрат. У процесі калькулювання собівартості продукції необхідно:

1. обрати об'єкт калькулювання та визначитися із калькуляційною одиницею;
2. уточнити вид калькуляції;
3. обрати метод калькулювання;
4. обґрунтувати перелік калькуляційних статей та методики їх обчислення.

Об'єкт обліку витрат – це виріб, організаційний підрозділ, вид виробництва, цикл, стадія, інша форма діяльності для яких організовано відокремлений облік витрат та відкрито окремий аналітичний рахунок для обліку витрат.

Об'єктами калькулювання можуть бути: стадії технологічного процесу; окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництв; групи виробів; сорти виробів; види робіт і послуг; напівфабрикати власного виробництва.

При обчисленні середніх витрат важливу роль відіграє вибір *калькуляційної одиниці*. Вона повинна бути економічно однорідною, стійкою в часі, відображати кількісну сторону виробів тощо. В галузях харчової промисловості основними калькуляційними одиницями є переважно натуральні одиниці (1 т цукру, 1 т кондитерських виробів) та умовно-натуральні (1 тисяча умовних банок тощо). Калькуляційними одиницями по цехах допоміжних виробництв можуть бути: по електростанціях (підстанціях) – 1000 кВт-год виробленої (трансформованої) електроенергії; по компресорних установках з вироблення холоду – 1000 робочих кал. холоду; по водопостачанню – 1 м куб. води; по транспортних цехах: автотранспорт (вантажний) – 1 т-км; залізничний транспорт – 1 т вантажу тощо.

3.2 Групування витрат за статтями калькуляції

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, поділяють на виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. До *виробничих витрат* включають прямі матеріальні витрати, прямі виплати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, в результаті повністю розподіляються, тобто включаються в собівартість окремих виробів.

Групування витрат за статтями калькуляції забезпечує виділення витрат, пов'язаних з виробництвом певних видів продукції. Ці витрати відносяться на собівартість продукції прямо чи непрямо.

Групування витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, під час планування, обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за калькуляційними статтями залежно від галузі може бути таким:

- *сировина та основні матеріали* – включається вартість сировини, основних матеріалів та напівфабрикатів, що входять до складу виробленої продукції;

- *супутня продукція* (вираховується) – включається вартість супутньої продукції, отриманої одночасно з основним (цільовим) продуктом в єдиному технологічному процесі. Супутня продукція самотійно не калькулюється, а її

собівартість визначається методами твердої оцінки. При калькулюванні собівартості основної продукції вартість супутньої продукції вираховується з підсумкової собівартості продукції;

- *поворотні відходи* (вираховуються) – включається вартість поворотних відходів, що реалізуються на сторону. Під поворотними відходами виробництва розуміють залишки сировини, матеріалів чи напівфабрикатів, утворювані в процесі перетворення вихідного матеріалу в готову продукцію, що втратили повністю чи частково споживчі якості вихідного матеріалу.

Поворотні відходи поділяються на використовувані і не використовувані у виробництві.

Поворотними використовуваними у виробництві, вважаються відходи, які можуть бути спожиті самим підприємством для виготовлення продукції основного чи допоміжного виробництва.

Поворотними, не використовуваними у виробництві, вважаються відходи, які можуть бути спожиті самим підприємством лише як матеріали на інші господарські потреби чи реалізовані на сторону.

Безповоротними вважаються відходи, які не можуть бути використані на підприємстві, та технологічні втрати

- *допоміжні матеріали на технологічні потреби* – включають матеріали, що не є складовою частиною виробленої продукції, використовуються для нормального ведення виробничого процесу, для оформлення, упаковки, загортки і маркування виробленої продукції. Вартість матеріалів власного виробництва (етикеток, коробок тощо) на підприємствах, що мають поліграфічні і картонажні цехи, у витрати на виробництво готової продукції включаються за плановою виробничою собівартістю;

- *паливо й енергія на технологічні потреби* – відносяться витрати на всі види палива (тверде, рідке, газоподібне) й енергії (електроенергія, пар, стиснуте повітря і т. д.), що безпосередньо використовуються на технологічні потреби основного виробництва.

Витрати на покупну енергію складаються з витрат на її оплату за встановленими тарифами, а також трансформацію і передачу до підстанцій чи зовнішніх виведень цехів.

Витрати на енергію, вироблювану енергетичними цехами підприємств, включаються в собівартість продукції за виробничою собівартістю енергії.

Витрати на паливо і енергію розподіляються на собівартість окремих видів продукції пропорційно нормам витрат;

- *основна заробітна плата виробничих робітників* – відображається основна заробітна плата, обчислена згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці (відрядна чи погодинна) на основі тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих безпосередньо на роботах з виготовлення продукції;

- *додаткова заробітна плата виробничих робітників* – належать витрати на виплату виробничому персоналу додаткової заробітної плати, яка нараховується за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи, винахідливість, за особливі умови праці тощо;

- *відрахування на соціальні заходи* – розраховують у відсотках, які встановлені згідно з чинним законодавством та прийнятих у відповідній галузі, до суми основної та додаткової заробітної плати виробничих робітників;

- *витрати на підготовку й освоєння виробництва* – належать витрати на: освоєння нових підприємств, виробництв, цехів і агрегатів (пускові витрати); підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції; перестановку і переналадку обладнання, а також вартість виробу, використововуваного як зразок тощо. Витрати по освоєнню нових підприємств, виробництв і цехів, що вводяться в експлуатацію, враховуються в складі витрат майбутніх періодів;

- *витрати на утримання й експлуатацію устаткування* – містить у собі такі види витрат як: витрати на утримання й експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту, інструментів та приладів із складу основних виробничих засобів; витрати на повне відновлення основних виробничих засобів та капітальний ремонт; вартість малоцінних й швидкозношуваних інструментів і пристроїв (нецільового призначення) та знос малоцінних необоротних матеріальних активів;

- *загальновиробничі витрати* – належать витрати, які не мають безпосереднього зв'язку із здійснюваним на підприємстві технологічним процесом основних і допоміжних підрозділів, а пов'язані лише з його організацією, обслуговуванням і створенням необхідних умов виробництва та управління.

Загальновиробничі витрати між різними видами продукції розподіляють пропорційно до прийнятої в галузі бази розподілу (основної заробітної плати, обсягу виробництва тощо).

До загальновиробничих витрат належать: витрати, пов'язані з управлінням виробництвом; витрати на службові відрядження у межах норм; витрати на повне відновлення будівель і споруд у вигляді амортизаційних відрахувань від їх вартості; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на пожежну і сторожову охорону. *Витрати на утримання та експлуатацію устаткування, а також загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні;*

- *втрати від браку* (як правило, тільки в обліку) – відносять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), вартість матеріалів, напівфабрикатів, зіпсованих при наладці обладнання понад встановлені норми, а також витрати на виправлення браку.

Залежно від характеру дефектів, встановлених під час технічного приймання, брак поділяється на виправний та невиправний (остаточний).

Виправним браком вважаються вироби, напівфабрикати і роботи, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначення і виправлення яких є технічно можливим і економічно доцільним.

Остаточним браком вважають вироби, напівфабрикати і роботи, які не можуть бути використані за прямим призначення і виправлення яких є технічно неможливим і економічно недоцільним.

За місцем виявлення брак поділяється на внутрішній, виявлений на підприємстві до відправлення продукції споживачам, і зовнішній, виявлений у споживача.

Собівартість внутрішнього остаточного браку складається із основних витрат (включаючи витрати на утримання й експлуатацію устаткування) і загальновиробничих витрат. Собівартість внутрішнього виправного браку включає витрати на сировину, матеріали і напівфабрикати, витрачені на виправлення дефектної продукції, заробітну плату робітників, безпосередньо зайнятих виробництвом продукції, нараховану з операції з виправлення браку, а також відповідну долю витрат на утримання й експлуатацію устаткування загальновиробничих витрат.

Вартість зовнішнього браку складається із виробничої собівартості продукції, остаточно забракованої споживачами, відшкодування покупцеві витрат, понесених ним у зв'язку з придбанням цієї продукції, а також транспортних витрат, викликаних заміною забракованої продукції

Перелік і склад статей собівартості залежить від галузей промисловості з урахуванням особливостей техніки, технології, організації виробництва, сировини, готової продукції тощо і встановлюється кожним підприємством самостійно.

3.3 Види калькуляцій

Залежно від цілей калькулювання та особливостей формування калькуляцій розрізняють такі їх види: нормативні, планові, звітні (фактичні), провізорні калькуляції.

Нормативна калькуляція передбачає визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) на основі прогресивних норм використання засобів виробництва та робочого часу. Протягом року нормативна калькуляція може перераховуватися залежно від зміни норм і нормативів у результаті впровадження заходів, передбачених планом технічного розвитку. Нормативна калькуляція показує максимальні витрати підприємства на визначену дату.

Планова калькуляція розраховується за всіма запланованими видами продукції на основі планових (прогресивних) норм і нормативів витрат. На основі планових калькуляцій визначається ціна на продукцію, а також плановий прибуток.

Звітна (фактична) калькуляція обчислюється в кінці планового року (кварталу, місяця) на основі даних бухгалтерського обліку. На основі звітної калькуляції визначають фактичний прибуток від реалізації продукції; ступінь виконання плану по собівартості шляхом порівняння планової і звітної калькуляцій; знаходяться відхилення та з'ясовуються їх причини; розробляються заходи, спрямовані на зниження витрат. Звітні калькуляції складають на всі види продукції, вироблені на підприємстві.

Провізорна калькуляція обчислюється станом на перше жовтня за фактичними даними про витрати і вихід продукції за дев'ять місяців звітного року і очікуваними показниками за четвертий квартал.

3.4 Методи, способи і особливості калькулювання собівартості основної та супутньої продукції

Керівництво підприємства залежно від типу виробництва, особливостей технології та задач просування продукції на ринок формує певний набір методів розрахунку витрат, який і утворює систему калькулювання витрат на даному підприємстві.

Метод калькулювання собівартості продукції – це спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції.

Слід розрізняти два методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): метод послідовного підсумовування витрат та метод прямого накопичення витрат.

Суть методу послідовного підсумовування витрат полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумовування витрат, які враховують на окремих аналітичних рахунках. Він використовується для розрахунку собівартості продукції тих виробництв і галузей, де витрати враховують за окремими технологічними процесами і переділами.

За методу прямого накопичення витрат собівартість продукції визначається усіма витратами, які обліковують на одному аналітичному рахунку.

Розрізняють такі способи калькуляції собівартості продукції:

- прямий розрахунок;
- виключення вартості супутньої продукції;
- виключення вартості незавершеного виробництва;
- розподіл витрат пропорційно до вартості продажу;
- натуральних одиниць;
- коефіцієнтний;
- комбінований;
- розподіл витрат пропорційно до нормативних витрат.

У разі *прямого розрахунку* усі витрати на виробництво безпосередньо відносять на окремі об'єкти калькулювання продукції. Такий метод застосовують у виробництвах, які випускають один вид продукції (робіт, послуг), у рослинництві, деяких промислових і допоміжних виробництвах.

Сутність *методу виключення вартості супутньої продукції* полягає в наступному:

1. Визначається виробнича собівартість всього процесу (переділу);
2. Визначається виробнича собівартість супутньої продукції (тверда оцінка);
3. Собівартість основного продукту визначається шляхом вилучення з виробничої собівартості процесу виробничої собівартості супутньої продукції (твердої оцінки).

Цей метод застосовується за наявності чітко вираженого основного продукту, заради якого здійснюється виробничий процес.

Калькулювання собівартості кожного виду продукції за способом виключення вартості незавершеного виробництва здійснюють з урахуванням залишків незавершеного виробництва. Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними оперативного обліку і оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю.

Суть *розподілу витрат пропорційно до вартості продажу* полягає в тому, що витрати на виробництво продукції розподіляють пропорційно до доходу від продажу кожного виду продукції (реалізаційних цін).

Спосіб натуральних одиниць – метод розподілу витрат пропорційно до фізичних показників: обсягу, площі тощо.

За *коефіцієнтним способом калькулювання* супутню та побічну продукцію переводять в основну за встановленими коефіцієнтами переведення і за питомою вагою кожного виду продукції в загальному обсязі основної продукції визначають суму витрат, що припадає на конкретні види продукції.

В тих виробництвах, де одночасно отримують декілька основних продуктів, але відсутня супутня продукція, також використовують *коефіцієнтний спосіб калькулювання собівартості продукції*, сутність якого полягає у:

1. визначенні виробничої собівартості продукції;
2. визначенні собівартості окремих продуктів шляхом розподілу виробничої собівартості процесу пропорційно економічно обґрунтованим коефіцієнтам.

Коефіцієнт розподілу визначається шляхом ділення обсягу виробництва окремого продукту на загальний обсяг виробництва. При використанні цього методу визначається умовна вага всієї випущеної продукції та кожного продукту окремо (добуток об'єму випуску продукту в натуральному виразі та коефіцієнту розподілу). Потім визначається виробнича собівартість одиниці продукту (загальна сума виробничої собівартості всієї продукції поділити на її умовну вагу).

Виробнича собівартість інших продуктів визначається множенням собівартості одиниці продукту на коефіцієнт розподілу.

Комбінований спосіб калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) поєднує в собі ознаки кількох способів.

Супутня продукція – це продукція, яка одержана одночасно з основним продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі та призначається для подальшої переробки або відпуску на сторону. Необхідність оцінки супутньої продукції обумовлена потребою визначити вартість цієї продукції у разі її використання як напівфабрикатів для виробництва інших видів продукції підприємства; для визначення ціни продажу супутньої продукції стороннім організаціям; для визначення собівартості основної продукції.

Супутня продукція не калькулюється. Її вартість вираховується із собівартості основної продукції. Тому підприємствам, технологічний цикл яких

передбачає разом із основною продукцією отримання супутньої, необхідно визначити метод її твердої оцінки.

Виділяють наступні *методи оцінки супутньої продукції*:

1. *за ціною її можливого використання* – рекомендується при оцінці супутніх продуктів внутрішнього використання.

При цьому ціна можливого використання супутньої продукції визначається за формулою:

$$Ц_{\text{вик}} = C_{\text{план}} - \Sigma \text{ДВ}, \quad (3.1)$$

де $C_{\text{вик}}$ – ціна можливого використання супутньої продукції, грн.;

$C_{\text{план}}$ – планова виробнича собівартість продукції, грн.;

ДВ – додаткові витрати, пов'язані з підготовкою супутньої продукції до використання, грн.;

2. *за ціною її можливої реалізації* – рекомендується застосовувати для оцінки супутньої продукції, яка призначена для реалізації стороннім підприємствам, тобто є товарною. При цьому оцінка супутньої продукції (тверда оцінка) визначається за формулою:

$$ТО = Ц \times 100 / (R + 100), \quad (3.2)$$

де ТО – тверда оцінка;

Ц – ціна можливої реалізації супутньої продукції, грн.;

R – середня рентабельність виробництва або процесу, %;

3. *за плановою собівартістю аналогічного основного продукту в інших виробництвах* – рекомендується використовувати у випадку, якщо один і той же продукт виходить у різних процесах: в одному з них він вважається основним, а в іншому – супутнім, тоді виробнича собівартість (тверда оцінка) приймається однаковою в кожному із процесів і розраховується за формулами (3.1) або (3.2);

4. *комбінований метод* представляє собою поєднання різних методів оцінки.

3.5 Облік і розподіл непрямих витрат

Непрямі витрати у момент їх здійснення неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат (наприклад, амортизацію будівлі цеху, в якому виготовляють різні види виробів). Тому такі витрати обліковують на окремих накопичувально-розподільних рахунках і періодично (як правило, у кінці звітної періоду) розподіляють і списують на об'єкти обліку витрат пропорційно до попередньо встановленої бази розподілу.

База розподілу (драйвер витрат) – це параметр, пропорційно якому непрямі витрати переносяться на собівартість певного виду продукції.

Після того, як визначено базу розподілу, визначають коефіцієнт розподілу (КР):

$$КР = \text{Сума непрямих витрат} / \text{Сумарне значення бази розподілу}. \quad (3.3)$$

Базу розподілу непрямих витрат кожне підприємство обирає самостійно. Наприклад, базою розподілу непрямих витрат можуть бути: прямі витрати праці у людино-годинах та у грошовому вимірнику; відпрацьовані машино-години на виготовлення окремих видів продукції; усі основні витрати; прямі витрати сировини і матеріалів та інші.

До витрат, що підлягають розподілу, відносять витрати на роботу допоміжних виробництв та загальновиробничі витрати (утримання і експлуатацію машин та обладнання, організацію та управління виробництвом та інші загальновиробничі витрати).

Розподіл загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати» в обліку поділяють на постійні і змінні з метою правильного розрахунку собівартості реалізованої продукції за класичним варіантом. Підприємство саме вирішує, які витрати доцільно віднести до змінних, а які до постійних. До останніх частіше відносять витрати на утримання і експлуатацію обладнання.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляють і списують на об'єкти основного виробництва пропорційно фактичному обсягу бази розподілу.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляють з урахуванням нормальної виробничої потужності. Для цього до початку звітного періоду визначають коефіцієнт розподілу, розрахований виходячи з нормальної виробничої потужності. Цей коефіцієнт застосовують до фактичного обсягу бази розподілу для списання витрат протягом звітного періоду.

Нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів. Нормальна виробнича потужність визначається підприємством. Якщо фактичний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього, до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат, а решта, які називаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду та входять до складу собівартості реалізованої продукції.

При розподілі витрат допоміжних виробництв ускладнення виникають тоді, коли допоміжні виробництва надають послуги одне одному, а не лише основним виробничим підрозділам. У таких випадках можуть бути використані різні методичні підходи до розподілу витрат допоміжних виробництв:

1. *Метод прямого розподілу* – передбачає, що витрати допоміжних виробництв розподіляють і списують на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв до уваги не беруться і не враховуються;

2. *Метод послідовного розподілу* – передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), крім тих, витрати яких розподілені раніше першими.

При цьому першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам. Підрозділ, витрати якого розподілені першими, не бере участі у розподілі витрат інших підрозділів. Потім так же роблять з рештою допоміжних підрозділів;

3. Метод врахування взаємних послуг та різні комбінації цих методів.

Метод врахування взаємних послуг передбачає, що витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно обсягу наданих послуг, виходячи з початкової суми витрат до розподілу, а потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу.

Контрольні запитання

3.1 Дайте визначення понять «собівартість продукції» та «калькуляція собівартості продукції».

3.2 Охарактеризуйте види собівартості продукції.

3.3 Наведіть склад собівартості виробленої та реалізованої продукції.

3.4 Що таке «об'єкт обліку витрат», «об'єкт калькуляції», калькуляційна одиниця?

3.5 Дайте характеристику типовим статтям калькуляції.

3.6 Охарактеризуйте основні види калькуляцій.

3.7 Дайте характеристику основним методам калькулювання собівартості продукції.

3.8 Назвіть і охарактеризуйте методи визначення вартості супутньої продукції.

3.9 Які витрати належать до непрямих і підлягають розподілу?

3.10 Що може бути використано як база розподілу непрямих витрат?

3.11 Наведіть методи розподілу витрат на утримання допоміжних виробництв.

3.12 Як розподіляють загальновиробничі витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати»?

Тема 4 Формування витрат за центрами і місцями відповідальності

1. Поняття про центри відповідальності

2. Формування центрів відповідальності

4.1 Поняття про центри відповідальності

Поява концепції центрів відповідальності в цілому пов'язана потребою ефективнішого управління підприємством в умовах ринкової економіки, а конкретніше – з потребою посилення контролю за використанням ресурсів. Результати досліджень психологічних аспектів поведінки людини приводять до

того, що з часом основний акцент для побудови управління за центрами відповідальності починають робити на формуванні механізму самоконтролю працівників підприємства (керівників, спеціалістів, робітників) під час здійснення ними своїх обов'язків.

За сучасним тлумаченням *центром відповідальності* є сегмент діяльності підприємства, який очолює певна особа, що несе персональну відповідальність за установлені показники роботи за даним сегментом.

Формування *центрів відповідальності* можна розглядати за двома ознаками: обсягом повноважень і відповідальності та за функціональною і територіальною ознаками.

За першою ознакою серед центрів відповідальності звичайно виділяють:

- центри витрат (контролюються лише витрати);
- центри доходів (контролюються лише обсяг випуску і реалізації продукції);
- центри прибутку (керівник центру відповідає за доходи і витрати);
- центри інвестицій (керівник центру відповідає за витрати, надходження та інвестиції).

Функціональний і територіальний аспекти побудови центрів відповідальності уточнює рисунок 4.1.



Рисунок 4.1 – Функціональний і територіальний аспекти побудови центрів відповідальності

4.2 Формування центрів відповідальності

З метою ефективного управління витратами надзвичайно важливого значення в сьгоднішніх умовах господарювання набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству чи організації, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування витрат, таких як: центри відповідальності.

Центр відповідальності – це підрозділ підприємства, який очолює керуючий (менеджер), який володіє делегованими повноваженнями і несе персональну відповідальність за результати роботи цього підрозділу.

Центри відповідальності відносно до процесу виробництва поділяють на основні та функціональні.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль витрат в місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за витрати цехів, що входять до нього, цех – за витрати дільниць, які належать йому, дільниця – за витрати бригад.

Функціональні центри поширюють контроль витрат на багато місць їх виникнення, якщо витрати у них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, який відповідає за витрати на ремонтні роботи і модернізацію виробничого устаткування у всіх виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за витрати на тепло-, електроенергію, воду по підприємству в цілому.

Номенклатуру центрів відповідальності повинно затверджувати керівництво підприємства.

Розрізняють *два види центрів відповідальності*:

- 1) центр відповідальності за витратами;
- 2) центр відповідальності за фінансовими результатами.

За функціональним принципом виділяють наступні центри відповідальності: обслуговуючі; матеріальні; виробничі; управлінські; збутові.

Обслуговуючі центри відповідальності надають послуги іншим центрам в середині підприємства (їдальня, електростанція і т. д.).

Матеріальні центри відповідальності служать для заготівлі і забезпечення підприємства матеріальними ресурсами (відділ матеріально-технічного постачання).

Виробничі центри відповідальності – підрозділи основного, допоміжного і підсобного виробництв.

Управлінські центри відповідальності – це центри формування управлінських витрат (адміністрація, бухгалтерія, відділ кадрів).

Збутові центри відповідальності займаються реалізацією продукції (відділ маркетингу, збуту).

За територіальним принципом існує два варіанти поділу на центри відповідальності:

1) в рамках одного центру відповідальності поєднані декілька функцій. Наприклад, деякі підприємства мають декілька представництв в різних регіонах. І кожне таке представництво займається маркетингом, рекламою, збутом продукції тощо;

2) один функціональний напрямок діяльності поділяють на декілька центрів відповідальності. Наприклад, підприємство має декілька складів, розміщених в різних частинах міста.

Ділення підприємства на центри відповідальності і класифікація витрат є фундаментом для створення на підприємстві *системи управлінського обліку*, яка є важливим елементом всієї системи управління витратами.

Організація обліку, планування і контролю за центрами відповідальності показує, що для оцінки результатів діяльності кожного підрозділу необхідно визначити величину прибутку отриману кожним конкретним центром відповідальності. Внаслідок цього у практичній діяльності сучасних

підприємств виділяють центри витрат, центри доходів, центри прибутку, центри інвестицій.

Центри витрат – це місця витрат, за якими контролюються витрати та встановлюється персональна відповідальність за їх рівень.

Центром витрат є підрозділ, який відповідає лише за витрати. Центри витрат можуть змінюватися від підрозділу з декількома працівниками до цілого підприємства, також вони можуть існувати в середині інших центрів витрат і можуть бути організовані всюди, де можливо визначити і виміряти стосовно даної структурної одиниці випуск і витрати, необхідні для виробництва одиниці продукції. Типовим прикладом є будь-який виробничий підрозділ підприємства (цех основного виробництва).

Можна вважати, що *центр витрат* – найменший підрозділ, а інші центри відповідно складаються з центрів витрат. Центри витрат ще можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат (Engineered Cost Center) – центр витрат, в якому може бути установлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірі, а результати діяльності – в натуральних вимірах. При цьому можуть бути установлені норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, послуги). Схематично сутність центру технологічних витрат зображено на рисунку 4.2.

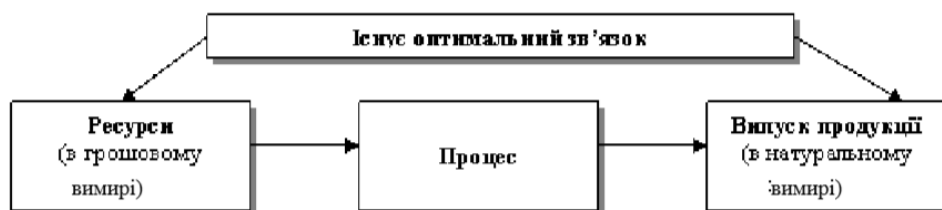


Рисунок 4.2 – Схема центру технологічних витрат

Типовими прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва (цехи, ділянки, станції та ін.).

Центр дискреційних витрат (Discretionary Cost Center) – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру. Отже, в цьому разі відсутній прямий зв'язок між витраченими ресурсами й отриманим результатом (рисунок 4.3).

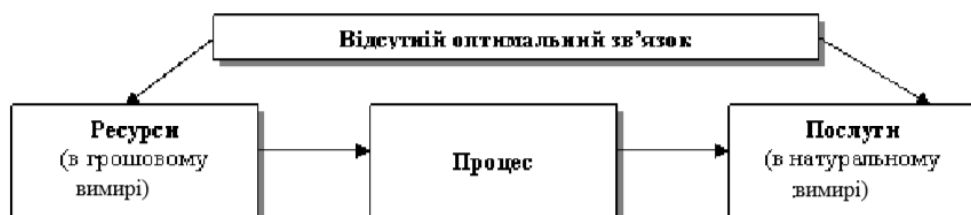


Рисунок 4.3 – Схема центру дискреційних витрат

Типовим прикладом центрів дискреційних витрат є науково-дослідницькі (лабораторії, полігони та ін.) та адміністративні підрозділи (бухгалтерія, відділ

кадрів, відділ зв'язків з громадськістю та ін.), а також частина підрозділів, що забезпечує збут (відділ реклами, дослідження ринку та ін.).

Центри доходів – це центри, керівники яких відповідають за об'єм випуску та реалізації продукції (робіт, послуг).

Центром доходів є підрозділ, який відповідає переважно за обсяг реалізації продукції, а за витрати – в обмеженому обсязі, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість продукції, а лише за витрати на її реалізацію. Взаємозв'язку між витратами на функціонування такого центру і значенням обсягу реалізації продукції практично немає, тому основним показником, що контролюється, є виручка, а також показники, що її визначають (обсяг збуту у натуральному виразі, ціни, структура реалізації). Ефективність діяльності зовнішньоторговельних підрозділів підприємств має визначатися саме на основі обсягу продажу.

Типовим прикладом центрів доходів є відділ продажу, відділи універмагу, регіональні представництва компаній та ін. Такі підрозділи зазвичай відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів.

Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його виручки (рисунок 4.4).

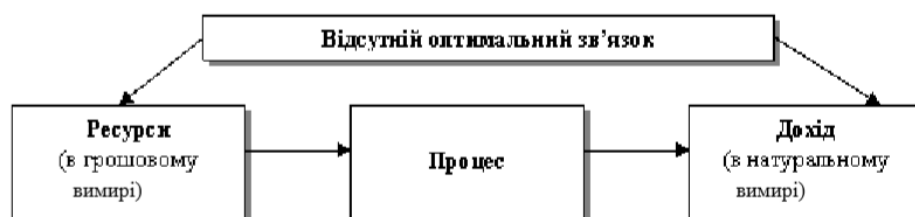


Рисунок 4.4 – Схема центру доходу

Отже, фактично не існує центру виручки в «чистому» вигляді. Мова радше йде про центр доходу й обмежених витрат.

Центри прибутку.

Центр прибутку – це підрозділ, який відповідає, як за витрати, так і за прибуток, наприклад, підприємство у складі великого об'єднання або холдингової структури. Центр прибутку може у свою чергу складатися із декількох центрів витрат. Наприклад, підприємство, що входить до складу об'єднання, у свою чергу складається з цехів і підрозділів. Менеджер такого центру повинен мати право контролювати продажну ціну (зовнішню або трансфертну), обсяг реалізації (фактичної реалізації на сторону або умов внутрішньовиробничої реалізації), а також всі статті витрат. Більшість бізнес-одиниць у мережі діяльності компанії (ресторани, мотелі, кіоски, відділення, філії та ін.) функціонують як центри прибутку.

Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику підрозділу можливість контролювати прибуток (рисунок 4.5).

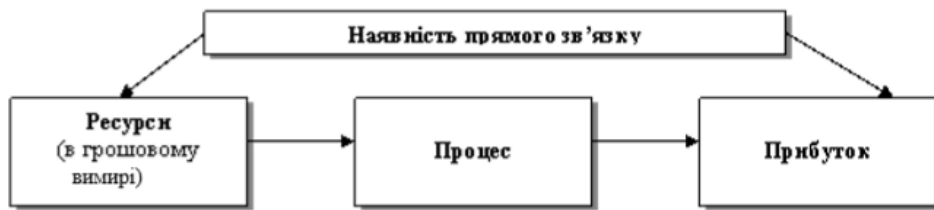


Рисунок 4.5 – Схема центру прибутку

Отже, основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

Керівник цього центру несе відповідальність за співвідношення доходів і витрат підприємства. Для оцінки діяльності центру прибутку необхідно порівняти фактичну суму одержаного прибутку з бюджетною, визначити відхилення та проаналізувати причини їх виникнення.

Відхилення валового прибутку від реалізації за рахунок зміни обсягу виробництва і реалізації можна знайти за формулою:

$$\Delta Q = (Q_1 - Q_0) \times (p_0 - g_0), \quad (4.1)$$

де Q_1 і Q_0 – обсяг виробництва і реалізації продукції фактично та за планом, од.;

p_0 – ціна реалізації одиниці продукції за планом, грн.;

g_0 – собівартість одиниці продукції за планом, грн.

Відхилення валового прибутку від реалізації за рахунок зміни собівартості продукції:

$$\Delta p = (p_1 - p_0) \times Q_1, \quad (4.2)$$

де p_1 – собівартість одиниці продукції за фактом, грн.

Треба зазначити, що центром прибутку можуть бути не лише виробничі підрозділи або торговельні точки. Банк може розглядати кожен департамент (позик, кредитних карток та ін.) як центр прибутку, а університет – перетворити свої факультети на бізнес-школи з наданням їхнім керівникам відповідних повноважень, які дадуть підстави ідентифікувати їх як центри прибутку.

У центрі інвестицій контролюються витрати, доходи і інвестиції. Критерієм ефективності функціонування даного центру є прибуток, що приходить на одиницю інвестованих ресурсів.

Центр інвестицій – це підрозділ, який відповідає за капіталовкладення, доходи і затрати, наприклад дочірнє підприємство, що має право інвестувати власний прибуток. Відповідальні за центри інвестування у першу чергу акцентують увагу на ефективному використанні залучених ресурсів. Метою функціонування центру інвестицій є не лише отримання максимального прибутку, але й досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, максимальної доходності інвестицій, збільшення ринкової вартості

підприємства. У найзагальнішому значенні для визначення центрів інвестування застосовується інколи і термін «центр прибутку».

Центром інвестицій зазвичай є компанія взагалі, а також дочірні підприємства та філії, керівники яких мають широкі повноваження. Характерною особливістю центру інвестицій є прямиий взаємозв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком (рисунок 4.6).

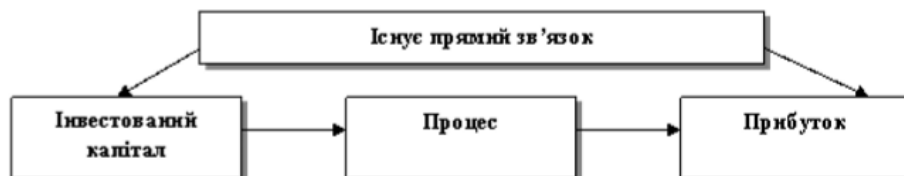


Рисунок 4.6 – Схема центру інвестицій

Центри інвестицій широко використовуються на сильно диверсифікованих підприємствах. Ними, як правило, виступають достатньо самостійні великі відділення корпорацій, які мають право впливати (контролювати) не лише на витрати і доходи, але й на величину відповідних активів таких структурних одиниць, зокрема за допомогою реінвестування прибутку.

Оцінювання ефективності функціонування центрів інвестицій здійснюється шляхом розрахунку аналітичних показників: традиційних (рентабельність капіталовкладень, окупність інвестованого капіталу) і дисконтуванням грошових потоків (внутрішня норма доходності, чиста приведена вартість). Найчастіше результати роботи центрів інвестування повинні оцінюватися за досягнутою нормою прибутку, але при її розрахунку слід з прибутку кожної бізнес-одиниці вирахувувати певну ставку плати за використання тієї суми капіталу, яку головне підприємство інвестувало в її діяльність. Це необхідно для того, щоб гарантувати достатньо високий показник рентабельності інвестицій у кожному підрозділі.

Таким чином, організація обліку, планування і контролю за центрами відповідальності дозволяє децентралізувати управління витратами, спостерігати за їх формуванням на всіх рівнях управління, використовувати специфічні методи контролю витрат з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу, виявляти винуватців недоцільних витрат і, в остаточному підсумку істотно підвищити економічну ефективність господарювання.

Система управління витратами за центрами відповідальності дає можливість:

- скористатися всіма вигодами децентралізованого управління об'єктом (вивільнення вищого керівництва, що дає йому можливість зосереджуватися на глобальних питаннях; прийняття компетентних рішень, оскільки управлінці на місцях більш інформовані, часто краще розуміють проблему; можливість оперативно, а отже, й своєчасно приймати рішення на відповідних рівнях управління; посилення мотивації та управлінський розвиток керівників середньої і нижньої ланок);

- зробити контроль простішим завдяки персоніфікації відповідальності;
- підвищити точність обчислення витрат за носіями.

Формування центрів відповідальності (за витрати) має здійснюватися з дотриманням таких вимог:

- порівнянність планових і звітних результатів виконання роботи за певний період;
- однозначне обчислення планових і фактичних витрат за розрахунковий період на основі обґрунтованих методик і раціональної системи обліку;
- чітке визначення меж повноважень і відповідальності керівника центру відповідальності. Керівник може відповідати лише за ті витрати, на які він може впливати (які для нього є регульованими);
- персоніфікація документації внутрішньої звітності;
- участь керівників центрів відповідальності у складанні планів (кошторисів).

Контрольні запитання

- 4.1 Розкрийте поняття «центр відповідальності».
- 4.2 Дайте характеристику центрам відповідальності стосовно процесу виробництва.
- 4.3 Охарактеризуйте види центрів відповідальності за функціональним принципом.
- 4.4 З чим пов'язана поява концепції центрів відповідальності?
- 4.5 Що таке центр відповідальності?
- 4.6 Які є види центрів відповідальності за ознакою обсягу повноважень і відповідальності?
- 4.7 У чому полягає сутність функціонального і територіального аспектів системи центрів відповідальності?
- 4.8 Розкрийте переваги управління витратами за допомогою системи центрів відповідальності.
- 4.9 Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.

Тема 5 Управління витратами у короткостроковому і довгостроковому періодах

1. *Загальна характеристика витрат у короткостроковому періоді*
2. *Граничний дохід і граничні витрати у системі управління витратами*
3. *Особливості поведінки витрат на виробництво у довгостроковому періоді*
4. *Оцінювання ефективності управління поточними витратами*
5. *Основні показники в системі аналізу взаємозв'язку «Витрати – обсяг виробництва – прибуток»*

5.1 Загальна характеристика витрат у короткостроковому періоді

Оскільки на зміну кількості ресурсів, що використовуються у виробничому процесі, витрачається різна кількість часу, необхідно розрізняти короткостроковий та довгостроковий періоди.

Короткостроковий період – достатньо короткий період часу для того, щоб підприємство могло змінити свої виробничі потужності, але достатньо тривалий для зміни ступеня інтенсивності використання цих фіксованих потужностей.

Короткостроковий період – це період, в якому виробничі потужності залишаються незмінними, але обсяг виробництва може бути змінений шляхом залучення більшої чи меншої кількості ресурсів (живої праці, сировини тощо).

У короткостроковому періоді різні види витрат можуть бути віднесені або до постійних (TFC), або до змінних (TVC).

Змінні витрати – це такі, сума яких змінюється в залежності від зміни обсягу діяльності. Графічно ця залежність виражається прямою лінією (рисунок 5.1), а теоретично – рівнянням прямої:

$$y = bx, \quad (5.1)$$

де y – загальна сума змінних витрат, грн.;

x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції), од.;

b – витрати на одиницю продукції, грн.

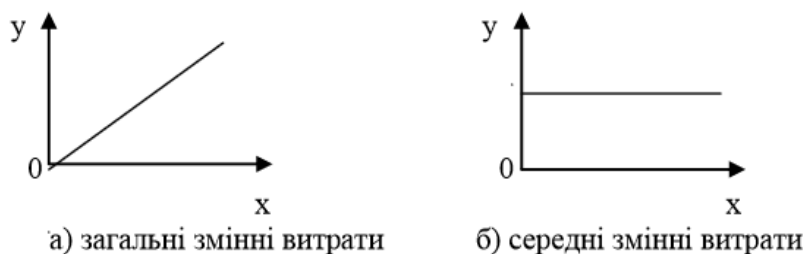


Рисунок 5.1 – Залежність змінних витрат від обсягу виробництва

Змінні витрати поділяються на пропорційні, прогресивні та дигресивні.

Пропорційні витрати змінюються тими ж темпами, що й обсяг виробництва.

Прогресивні витрати – це такі, темпи зростання яких перевищують темпи зростання обсягу виробництва.

Дигресивними називаються такі змінні витрати, темпи зростання яких відстають від темпів зростання обсягу виробництва.

Постійні витрати – це такі, сума яких на змінюється при зміні обсягу діяльності. З розрахунку на одиницю продукції при зростанні обсягів виробництва такі витрати зменшуються (рисунок 5.2).

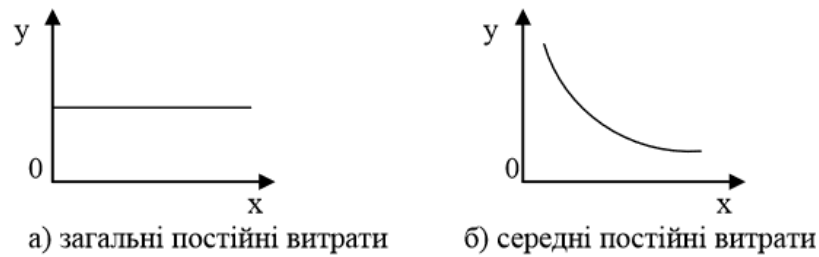


Рисунок 5.2 – Залежність постійних витрат від обсягу виробництва

Хоч постійні витрати для певного виробничого періоду і не залежать від обсягу виробництва, це не свідчить про їхню абсолютну постійність – навпаки, через декілька періодів можна зменшити чи збільшити величину постійних витрат. Так, наприклад, перехід до більш прогресивної технології збільшує блок постійних витрат. *Постійні витрати можуть змінюватися досить часто, але їх зміна не пов'язана із зміною обсягів виробництва.*

Постійні витрати поділяють на залишкові та стартові. До *залишкових витрат* відноситься та частина постійних витрат, яку продовжує нести підприємство, незважаючи на те, що виробництво і реалізація на якийсь час повністю зупинені. До *стартових витрат* відноситься та частина постійних витрат, які виникають з відновленням виробництва і реалізації. Такий детальний розподіл постійних витрат може знадобитися у разі прийняття рішення про доцільність продовження чи повного припинення існування підприємства.

У реальному житті рідко можна знайти витрати, які по своїй суті є виключно постійними або змінними. *Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є умовно-змінними або умовно-постійними, тобто вони містять одночасно і змінні і постійні витрати.*

Різниця між постійними і змінними витратами має суттєве значення для кожного підприємця. Змінні витрати – це витрати, якими можна управляти, величина яких може бути змінена на протязі короткострокового періоду часу шляхом зміни обсягу виробництва. Постійними витратами управляти складніше, оскільки найчастіше ці витрати є обов'язковими і повинні бути оплачені незалежно від обсягу виробництва.

Загальні витрати (ТС) – це сума загальних постійних і змінних витрат фірми на виробництво продукції (рисунок 5.3). Загальні витрати можна відобразити формулою:

$$y = a + bx, \quad (5.2)$$

де a – сума постійних витрат.

Середні витрати. Для кожного виробника дуже важливо знати загальну суму його витрат, але його повинні турбувати і середні витрати, тобто витрати на одиницю продукції. Зокрема, саме показники середніх витрат звичайно використовуються для порівняння з ціною, яка завжди вказується в розрахунку на одиницю продукції.

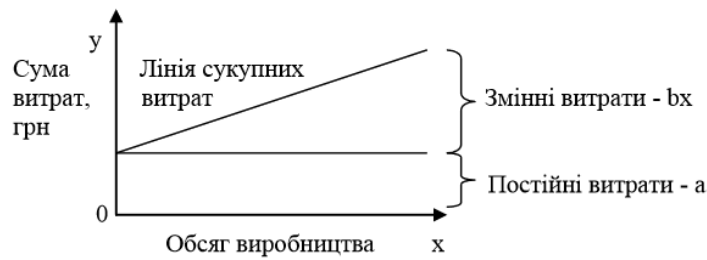


Рисунок 5.3 – Графічне зображення загальних витрат

Розрізняють середні постійні, середні змінні і середні загальні витрати.

Середні змінні витрати (AVC) або змінні витрати на одиницю продукції, визначаються шляхом ділення сумарних змінних витрат на відповідну кількість виробленої продукції (Q) (рисунок 5.1).

Середні постійні витрати (AFC) визначаються шляхом ділення сумарних постійних витрат на відповідну кількість виробленої продукції (рисунок 5.2).

Середні загальні витрати (ATC) можна розрахувати шляхом ділення загальних витрат на кількість виробленої продукції, або шляхом додавання середніх постійних до середніх змінних витрат.

Поняття середніх загальних витрат має важливе значення для підприємства. Порівняння середніх загальних витрат з рівнем цін дозволяє визначити величину прибутку на одиницю продукції і дозволяє вибрати правильну стратегію та тактику діяльності підприємства.

На відміну від постійних витрат, величина яких не залежить від обсягу виробництва, змінні витрати збільшуються чи зменшуються пропорційно випуску продукції. На початковому етапі процесу виробництва змінні витрати зростають більш високими темпами, ніж обсяг виробленої продукції. По мірі досягнення оптимальних розмірів виробництва відбувається відносна економія змінних витрат. Але подальше розширення виробництва призводить до нового зростання змінних витрат, коли зростання випуску викликає збільшення транспортно-заготівельних витрат, чисельності працюючих тощо, більш швидкого росту витрат порівняно із зростанням виробництва.

Закон спадної віддачі (спадної граничної продуктивності).

Витрати на виробництво будь-якого продукту підприємства залежать не тільки від цін необхідних ресурсів, але й від технології, тобто від кількості ресурсів, які необхідні для виробництва.

Протягом короткострокового періоду підприємство може змінити обсяг виробництва через поєднання кількості ресурсів з фіксованими потужностями. Але яким же чином буде змінюватися обсяг виробництва по мірі того, як все більша і більша кількість змінних ресурсів буде приєднуватися до фіксованих ресурсів фірми? Відповідь на це питання дає закон спадної віддачі.

Цей закон стверджує, що із зростанням використання якогось виробничого фактора (при незмінних інших) спочатку спостерігається достатньо високі темпи нарощування обсягів виробництва продукції, потім ці темпи знижуються, і нарешті досягається така точка, в якій додаткове застосування змінного фактора веде до зниження обсягів виробництва продукції. Тобто надмірне зростання застосування одного із ресурсів (при

фіксованій решті) призводить до послідовного зниження віддачі від його застосування. Закон спадної віддачі можна застосовувати для всіх виробничих процесів і до всіх змінних витрат у короткостроковому періоді.

5.2 Граничний дохід і граничні витрати у системі управління витратами

Граничними (маржинальними) витратами називаються додаткові витрати, пов'язані з виробництвом додаткової одиниці продукції. Граничні витрати можна визначити для кожної додаткової одиниці продукції, помітивши ту зміну суми витрат, яка є результатом виробництва цієї одиниці. Постійні витрати не впливають на величину граничних витрат. Отже, *зміна суми загальних витрат завжди дорівнює зміні суми змінних витрат для кожної додаткової одиниці продукції*. Розрахунок граничних витрат (МС) здійснюється за формулою:

$$MC = \Delta TC / \Delta Q = \Delta TVC / \Delta Q, \quad (5.3)$$

де ΔTC – приріст загальних витрат, грн.;

ΔQ – приріст обсягу виробництва у натуральному виразі, грн.;

ΔTVC – приріст змінних витрат.

Граничні витрати показують ті витрати, які понесе фірма у випадку виробництва останньої одиниці продукції, і одночасно – витрати, які можуть бути «заощаджені» у випадку скорочення обсягу виробництва на цю останню одиницю. Показники середніх витрат не дають такої інформації.

Граничні витрати відображають зміни у витратах, які викличе збільшення чи зменшення обсягу виробництва на одиницю. Порівняння граничних витрат з граничною виручкою, яка дорівнює зміні виручки, пов'язаній зі збільшенням чи зменшенням обсягу виробництва на одну одиницю, дозволяє фірмі визначати прибутковість зміни масштабів виробництва.

Концепція граничних витрат має стратегічне значення, оскільки вона дозволяє визначити ті витрати, розмір яких підприємство може контролювати безпосередньо.

Максимальний прибуток є різницею між валовим доходом та валовими витратами, а *мінімальний збиток* – різницею між граничним доходом та граничними витратами.

Граничний дохід (маржинальний) (MR) – додатковий дохід, який є результатом продажу ще однієї одиниці продукції.

У країнах з розвинутою ринковою економікою розроблені *основні правила поведінки підприємства в плануванні прибутку від реалізації*, які можна використовувати на вітчизняних підприємствах:

- підприємство отримує прибуток до того часу, поки ціна перевищує середні витрати.
- максимальний прибуток досягається, коли ціна більша від мінімуму середніх загальних витрат.
- нульовий прибуток відповідає точці беззбитковості.

- підприємство має найменший збиток, якщо ціна є меншою за мінімум середніх загальних витрат, але більшою за мінімум середніх змінних витрат.
- виробництво продукції необхідно припинити, якщо ціна нижча від мінімуму середніх змінних витрат.

5.3 Особливості поведінки витрат на виробництво у довгостроковому періоді

Довгостроковий період – це період часу, протягом якого всі чинники є змінними. В довгостроковому періоді підприємство має можливість змінити загальні розміри будівель та споруд, кількість машин та обладнання тощо, а галузь – число підприємств, які в ній функціонують.

Якщо короткостроковий період є періодом фіксованих потужностей, то довгостроковий період – це період потужностей, що змінюються.

Довгостроковий період складається із сукупності короткострокових періодів, в яких рівень та динаміку собівартості продукції визначає закон спадної віддачі ресурсів. Проте динаміка собівартості продукції у довгостроковому періоді не підпорядковується дії цього закону.

Послідовне збільшення розмірів підприємства протягом певного часу тягне за собою зниження витрат виробництва одиниці продукції, але, починаючи з певного моменту зростання обсягів виробництва підприємства призведе до підвищення середніх загальних витрат. Цю закономірність пояснюють позитивним і негативним ефектами росту масштабу, чи ефектами масштабу.

Позитивний ефект масштабу виробництва (ефект масового виробництва; економія, обумовлена ростом масштабу виробництва) полягає у тому, що із зростанням розмірів підприємства цілий ряд чинників (підвищення рівня спеціалізації праці робітників та управлінців, можливість використовувати найбільш ефективне обладнання, ресурсозберігаючі технології) починає діяти в напрямку зниження середніх витрат виробництва. Так, в Японії одна із популярних інтерпретацій зв'язку між обсягом виробництва і витратами виражається рівністю « $2Q = 2/3 ATC$ ». Така рівність означає наступне: подвоєння обсягу виробництва призводить до скорочення середніх загальних витрат на 1/3. Але з часом, розширення підприємства може призвести до негативних економічних наслідків і до зростання витрат на виробництво одиниці продукції.

Основна причина виникнення *негативного масштабу виробництва* пов'язана з певними управлінськими труднощами, які виникають при спробі ефективно контролювати і координувати діяльність підприємства, що перетворилося на крупномасштабного виробника, наслідком чого стає зниження ефективності і зростання середніх витрат виробництва. Позитивний чи негативний ефект масштабу є важливим фактором, який визначає структуру галузі.

5.4 Оцінювання ефективності управління поточними витратами

В умовах обмеженості ресурсів, коли підприємство не може постійно збільшувати виробничу базу, і з розвитком конкуренції, коли виробники не можуть постійно підвищувати ціни, рішення повинні прийматися на користь оптимізації витрат та пошуку шляхів їхнього зниження.

Вітчизняні підприємства працюють в економічних умовах, які, з одного боку, характеризуються високим рівнем конкуренції, а з іншого – державним втручанням стосовно ціноутворення на окремі види продукції (наприклад, на хлібопекарську продукцію), що обмежує можливості підприємств адекватно реагувати на зміни ринкової кон'юнктури як на власну продукцію, так і на ринках сировини й енергоносіїв. Таким чином, на ефективність управління витратами впливає велика кількість чинників, на які підприємство не завжди має можливість своєчасно відреагувати. Проте швидкість та способи реагування (наприклад, корегування обсягів виробництва окремих видів продукції, оновлення технологічних ліній, заходи з перегляду цін та належне обґрунтування необхідності такого перегляду для органів державного регулювання тощо) залежать від якості управління, у тому числі управління поточними витратами.

Різноманіття існуючих методик, які дозволяють визначити ефективність управління витратами виробництва, можна умовно розподілити на дві основні групи:

1. Оцінка ефективності через порівняльний аналіз безпосередньо витрат та їх поведінки за різних умов внутрішніх та зовнішніх факторів впливу;
2. Оцінка ефективності через аналіз фінансових результатів (показників рентабельності та абсолютної величини прибутку, маржинального доходу).

В практиці підприємств найбільш поширеним показником, що відповідає вимогам кінцевої ефективності виробництва, є *рівень його прибутковості (рентабельності)*. Цей показник визначається відношенням прибутку до собівартості. Економічна сутність цього показника полягає в тому, що він відповідає всім критеріям суспільної ефективності: зниженню собівартості продукції, зростанню обсягів її виробництва і реалізації.

На рівні підприємства питання формування та величини витрат виробництва є пріоритетними, адже саме витрати і ціна повинні визначати оптимальні обсяги виробництва продукції (робіт, послуг), доцільність застосування певних технологій виробництва і, звичайно, основну мету діяльності підприємства – отримання прибутку.

Політика підприємств стосовно витрат, як правило, в більшості випадків зводиться до їхнього зниження, часто – не зовсім обґрунтованого. Такий підхід спрощує проблему витрат і є однобоким.

Ефективність витрат виробництва враховує як величину витрат, так і вплив витрат на результати діяльності, які перш за все виражаються у вартості виробленої продукції (робіт, послуг) з урахуванням якості попиту на неї. Для визначення ефективності витрат виробництва необхідно враховувати сукупний вплив чинників, які прямо чи опосередковано впливають на витрати.

Таким чином, щоб почуватися впевнено в умовах ринкової конкуренції та забезпечувати фірмі підприємницький успіх, необхідно скорочувати передусім поточні витрати на виробництво продукції. Але світовий досвід показує, що найкращих результатів можна досягти не за найбільшої мінімізації витрат на виробництво, а за їхньої оптимізації, коли реальне зниження витрат становить приблизно 90,0% максимально можливих. Реалізація решти 10,0% потенціальної економії, як правило, потребує настільки великих додаткових витрат, що вони стають економічно недоцільними.

Оптимальними треба вважати такі витрати на виробництво і реалізацію продукції, які забезпечують підприємницькій структурі отримання максимально можливого прибутку. Існує певна функціональна залежність витрат на виробництво та прибутку на одиницю продукції від обсягу випуску продукції, яку можна зобразити графічно (рисунок 5.4-5.5):

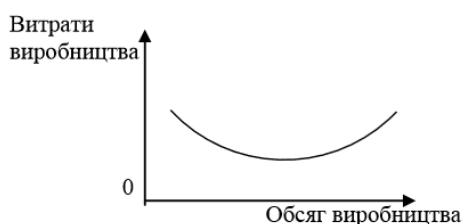


Рисунок 5.4 – Взаємозв'язок між обсягом виробництва і витратами

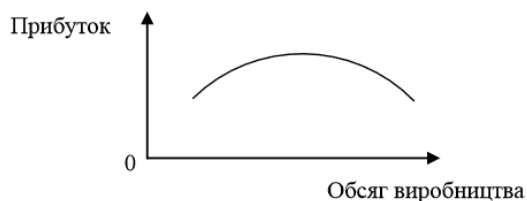


Рисунок 5.5 – Взаємозв'язок між обсягами виробництва і прибутком

Об'єднавши в одному графіку криву витрат і прибутку, отримаємо рисунок 5.6, за яким можна зробити висновки:

перший висновок – заштрихована зона на графіку характеризує сферу прибутковості підприємницької діяльності;

другий висновок – пряма АВ фіксує величину максимально можливого прибутку за мінімально можливих поточних витрат;

третій висновок – починаючи з обсягу виробництва, в точці М слід визначити доцільність подальшого збільшення обсягу виробництва.

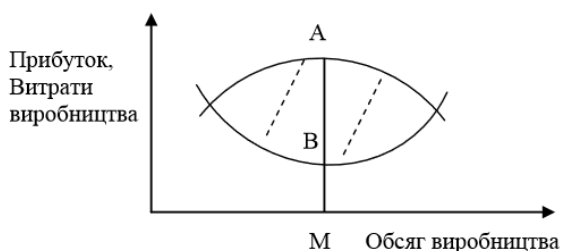


Рисунок 5.6 – Взаємозв'язок між прибутком, витратами і обсягом виробництва

Найпростішим методом кількісного визначення оптимальних витрат на виробництво продукції є порівняння поточних витрат на виготовлення тих самих виробів на кількох підприємствах у межах корпорації або іншої подібної підприємницької організаційної структури. Існує спеціальний показник – коефіцієнт оптимальності фактичних витрат ($K_{\text{опт}}$):

$$K_{\text{опт}} = TC_{\text{мін}} / TC_{\text{факт}}, \quad (5.4)$$

де $TC_{\text{мін}}$ – мінімально можлива величина витрат на порівнюваних підприємствах, грн.;

$TC_{\text{факт}}$ – фактична величина поточних витрат на конкретному підприємстві, грн.

При цьому має виконуватися умова: $0 < K_{\text{опт}} \leq 1$.

Найвищим значенням коефіцієнта є 1. Чим ближчими до одиниці будуть значення коефіцієнтів, тим ефективніше здійснюється на підприємстві процес управління витратами виробництва.

Практична цінність запропонованого показника полягає в тому, що з його допомогою можна дати оцінку ступеня ефективності існуючих (фактичних) прямих виробничих витрат досліджуваного підприємства порівняно з нормативно-відтворювальними.

5.5 Основні показники в системі аналізу взаємозв'язку «Витрати – обсяг виробництва – прибуток»

Останнім часом набув значного поширення *аналіз співвідношення «Витрати – обсяг виробництва (реалізації) – прибуток» (CVP-аналіз).*

Передумовами такого аналізу є припущення, що:

- обсяг виробництва точно співпадає з обсягом реалізації;
- витрати чітко розподілені на змінні та постійні;
- ціна реалізації одиниці продукції – величина постійна для всього передбачуваного діапазону виробничої діяльності;
- величина змінних витрат на одиницю продукції залишається сталою;
- випускається лише один вид продукції чи існує одна незмінна структура продажу;
- обсяг виробництва є єдиним чинником, що впливає на величину змінних витрат.

Основними показниками в системі аналізу взаємозв'язку «Витрати – обсяг виробництва (реалізації) – прибуток» є:

1. Маржинальний дохід;
2. Точка беззбитковості виробництва;
3. Операційний (виробничий) лівередж (важіль);
4. Запас міцності.

Аналіз досліджуваного взаємозв'язку можна виконувати різними методами: графічним або розрахунковим (математичним).

1. Маржинальний дохід (маржинальний прибуток, граничний дохід) являє собою різницю між доходом від реалізації та змінними витратами підприємства. Маржинальний дохід можна розглядати як джерело покриття постійних витрат і формування прибутку.

Чим більше обсяг реалізації, тим вищий маржинальний дохід підприємства і тим більша величина увійде до прибутку після покриття постійних витрат.

Загальний маржинальний дохід (МД), в грн. визначається як:

а) Виручка – загальні змінні витрати, тобто:

$$\text{МД} = V - \text{TVC}, \quad (5.5)$$

б) Прибуток + загальні постійні витрати:

$$\text{МД} = \Pi + \text{TFC}. \quad (5.6)$$

Маржинальний дохід на одиницю, в грн. визначається як:

Ціна за одиницю – середні змінні витрати, тобто:

$$\text{МД}_{\text{один}} = P - \text{AVC}. \quad (5.7)$$

Коефіцієнт маржинального доходу (КМД) (ціновий коефіцієнт, коефіцієнт покриття) відображає питому вагу маржинального доходу у величині виручки від реалізації або ціні товару і дорівнює:

$$\text{КМД} = \text{МД} / V = \text{МД}_{\text{один}} / P. \quad (5.8)$$

Даний показник дозволяє визначити, яку величину маржинального доходу приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку і показує, як зміна виручки від реалізації вплине на прибуток за умови, що величина постійних витрат залишиться без змін.

Чим вище коефіцієнт маржинального доходу у продукції, тим більший прибуток вона може принести і тим меншу кількість її слід продавати для отримання певного запланованого прибутку.

2. Одним із показників, який дозволяє зробити висновок про ефективність виробництва, є прибуток. Отримання його означає досягнення беззбитковості виробництва.

Аналіз беззбитковості ґрунтується на комплексному дослідженні впливу зміни обсягу виробництва, структури продаж, постійних, змінних витрат, ціни продажу товару на кінцевий результат діяльності виробника – прибуток.

Розрахунок абсолютної беззбитковості полягає у визначенні *точки беззбитковості (рівноваги)* – того фінансового рубежу, на якому виручка від реалізації точно співпадає з величиною витрат. Вона показує рівень доходу від реалізації, що дорівнює сумі змінних та постійних витрат для певного обсягу виробництва за даного коефіцієнта використання виробничих потужностей.

За допомогою аналізу беззбитковості можна визначити:

- обсяг продажу, який забезпечить беззбитковість виробництва;
- обсяг продажу, який дозволить досягнути запланованого рівня прибутку;
- вплив на рівень прибутку зміни в ціні продажу, структурі витрат, в обсягу виробництва;
- вплив на рівень беззбитковості бажаної величини прибутку;
- зміни структури продаж тощо.

Аналіз беззбитковості ґрунтується на розподілі витрат на постійні і змінні, які в сумі визначають собівартість продукції.

Для точки беззбитковості характерним є те, що у ній «сукупні витрати = доходу від реалізації», при цьому прибуток дорівнює нулю:

$$\text{Прибуток} = \text{Обсяг реалізації} \times \text{Ціну реалізації} - \text{Обсяг реалізації} \times \text{Середні змінні витрати} - \text{Загальні постійні витрати}, \quad (5.9)$$

або:

$$\Pi = Q \times P - Q \times AVC - TFC, \quad (5.9)$$

де Π – прибуток від реалізації, грн.;

P – ціна реалізації за одиницю продукції, грн.;

Q – обсяг реалізації, од.

За умови, якщо прибуток дорівнює нулю, з цього рівняння визначимо значення кількості реалізованої продукції для точки беззбитковості:

- у натуральному вимірі:

$$Q_6 = TFC / (P - AVC), \quad (5.10)$$

- у грошовому вимірі:

$$Q_6 = TFC / \text{КМД}, \quad (5.11)$$

де КМД – коефіцієнт маржинального доходу, грн.

У ринковій економіці розмір прибутку залежить від обсягів виробництва та продажу, ціни на продукцію, витрат підприємства. На величину витрат впливає зміна обсягів виробництва, ціни на ресурси, співвідношення постійної та змінної частини витрат, ефективність управління ними. Тому на підприємстві необхідно планувати обсяг продажу, який забезпечував би за інших умов отримання заздалегідь визначеної величини прибутку, розраховувати вплив зміни ціни, величини змінних та постійних витрат на запланований обсяг продажу.

Маючи інформацію про точку беззбитковості підприємства можна розрахувати обсяг реалізації продукції, необхідний для отримання певного прибутку:

- у натуральному виразі:

$$Q = (TFC + \Pi_{\text{необх}}) / (P - AVC), \quad (5.12)$$

- у грошовому виразі:

$$Q = (TFC + \Pi_{\text{необх}}) / \text{КМД}, \quad (5.13)$$

де $\Pi_{\text{необх}}$ – необхідний прибуток, грн.

Вплив на плановий обсяг продажу зміни ціни на продукцію розраховується за формулою:

$$Q_{\text{нов}} = [\text{МД}_{\text{база}} / \text{КМД}_{\text{нов}}] / P_{\text{нов}}, \quad (5.14)$$

де $Q_{\text{нов}}$ – новий обсяг продажу в натуральному виразі, од.;

$\text{МД}_{\text{база}}$ – базовий маржинальний дохід, грн.;

$\text{КМД}_{\text{нов}}$ – новий коефіцієнт маржинального доходу;

$P_{\text{нов}}$ – нова ціна продукції, грн.

Вплив зміни змінних витрат на плановий обсяг продажу:

$$Q_{\text{нов}} = [\text{МД}_{\text{база}} / \text{КМД}_{\text{нов}}] / P_{\text{база}}, \quad (5.15)$$

де $P_{\text{база}}$ – базова ціна продукції, грн.

Вплив зміни постійних витрат на плановий обсяг продажу:

$$Q_{\text{нов}} = [\text{МД}_{\text{база}} / \text{КМД}_{\text{база}}] / P_{\text{база}}, \quad (5.16)$$

де $\text{КМД}_{\text{база}}$ – базовий коефіцієнт маржинального доходу.

Одним із важливих завдань аналізу є визначення ціни беззбитковості, тобто рівня ціни, при якій підприємство не буде мати ні збитку, ні прибутку. Знання такої ціни необхідне для вирішення питання про допустимі торгівельні знижки при встановленні договірних цін. *Ціна беззбитковості (P_6)* визначається рівнянням:

$$P_6 = TFC / Q_n + AVC, \quad (5.17)$$

де Q_n – обсяг реалізації в натуральному виразі, од.

Для визначення ціни, необхідної для отримання певного прибутку, скористуємося формулою:

$$P_6 = (TFC + \Pi_{\text{необх}}) / Q_n + AVC. \quad (5.18)$$

Графічний спосіб визначення точки беззбитковості полягає у побудові так званого графіка рівноваги, показаного на рисунку 5.7.

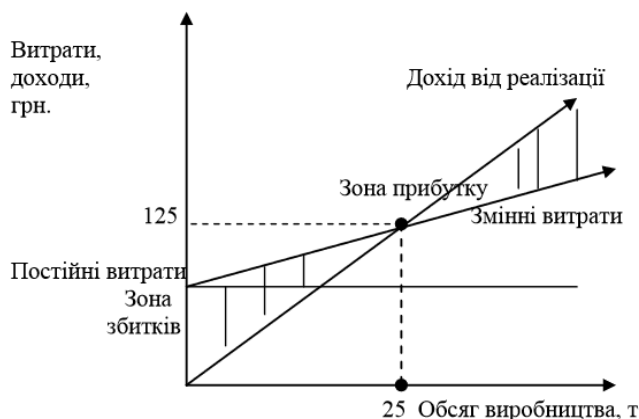


Рисунок 5.7 – Графік беззбитковості виробництва

Отже, якщо підприємство виробить і реалізує 25 т продукції на суму 125 тис. грн., то воно лише компенсує свої витрати. Якщо ж обсяг реалізації перевищить вказану величину, підприємство почне отримувати прибуток.

3. Після досягнення точки беззбитковості підприємство має відповісти на питання: які темпи зростання прибутку слід очікувати в майбутньому за існуючих рівнів ціни та величини витрат. Це можна визначити за допомогою показника, який називається *операційним (виробничим) лівереджем (важелем)* – це таке співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більш високий процент зростання прибутку, ніж відповідний процент зростання обсягу реалізації.

Сутність цього показника полягає у наступному: чим нижча питома вага постійних витрат в загальній сумі витрат підприємства, тим менша величина маржинального доходу, необхідна для їх покриття. Тобто постійні витрати використовуються як важіль для досягнення тих чи інших відсоткових змін у прибутках унаслідок змін обсягу виробництва.

Ступінь впливу змін в обсягу реалізації на прибуток, розраховують за допомогою коефіцієнта (ефекту, фактора) операційного важеля (операційного лівериджу) (КОВ), який визначається як відношення суми маржинального доходу до суми прибутку, або:

$$\text{КОВ} = \text{МД} / \text{П} = [P - \text{AVC} \times Q] / [P - \text{AVC} \times Q - \text{TFC}], \quad (5.19)$$

або:

$$\text{КОВ} = 1 + \text{TFC} / \text{П}, \quad (5.20)$$

де КОВ – коефіцієнт операційного важеля.

Щоб визначити, як зміна виручки від реалізації (у %) впливає на зміну прибутку (у %), можна використати формулу:

$$\Delta \text{П}_{\%} = \text{КОВ} \times \Delta \text{V}_{\%}. \quad (5.21)$$

Коефіцієнт операційного важеля показує, на скільки відсотків зміниться операційний прибуток при зміні виручки від реалізації на 1,0%.

Наведені формули для розрахунку операційної залежності (сили впливу операційного важеля) можуть бути достовірними лише за наступних умов:

- підприємство випускає лише один вид виробу;
- якщо ж виготовляється декілька виробів, то збільшення виручки має бути пропорційно частці кожного виробу в ній. Тобто, якщо підприємство випускає 5 виробів, маржинальний прибуток по яких неоднаковий, то збільшення виручки на 5,0% повинно означати, що по кожному з п'яти виробів виручка від реалізації теж зростає на 5,0%.

4. Важливим напрямком аналізу «витрати-обсяг виробництва-прибуток» є передбачення реакції прибутку на зміни інших показників діяльності. Для такого аналізу використовують показники: запас міцності та коефіцієнт запасу міцності.

Запас міцності (ЗМ) (запас фінансової міцності, маржа безпеки, зона безпеки) – величина, на яку досягнутий обсяг реалізації продукції перевищує рівень беззбитковості (критичний обсяг):

$$ЗМ = V - Q_6, \quad (5.22)$$

Він показує максимально припустимий розмір зниження виручки від реалізації підприємства без загрози одержання збитків. Цей показник можна визначити як у грошовому, так і в натуральному виразі. Крім того його можна визначити у відсотках, і у такому разі його називають коефіцієнтом запасу міцності – це відносне зниження обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки беззбитковості. Чим менша точка беззбитковості, тим більше зона безпеки діяльності підприємства.

Коефіцієнт запасу міцності (КЗМ) розраховується за формулою:

$$КЗМ = ЗМ / V. \quad (5.23)$$

Основні скорочення, використовувані у цій темі:

Q – обсяг реалізованої продукції, од.;

Q₆ – обсяг реалізованої продукції в точці беззбитковості, од.;

ТС – загальні витрати, грн.;

ТФС – загальні постійні витрати, грн.;

ТВС – загальні змінні витрати, грн.;

МС – граничні витрати, грн.;

MR – граничний дохід, грн.;

АФС – середні постійні витрати, грн.;

АВС – середні змінні витрати, грн.;

АТС – середні загальні витрати, грн.;

Копт – коефіцієнт оптимальності фактичних витрат;

V – виручка (дохід) від реалізації, грн.;

P – ціна за одиницю продукції, грн.;

- P_6 – ціна беззбитковості за одиницю продукції, грн.;
- Π – прибуток від реалізації, грн.;
- $MД$ – загальний маржинальний дохід, грн.;
- $MД_{один}$ – маржинальний дохід на одиницю продукції, грн.;
- $КМД$ – коефіцієнт маржинального доходу;
- $КОВ$ – коефіцієнт (ефект, фактор) операційного важеля (операційного лівериджу);
- $ЗМ$ – запас міцності;
- $КЗМ$ – коефіцієнт запасу міцності.

Контрольні запитання

- 5.1. Які особливості поведінки витрат у короткостроковому і довгостроковому періодах?
- 5.2. Що таке середні витрати та їх роль у розрахунку ефективності діяльності підприємств?
- 5.3. Охарактеризуйте економічну сутність закону спадної віддачі.
- 5.4. Дайте визначення граничним витратам та граничному доходу.
- 5.5. В чому полягає сутність та значення оцінки ефективності управління поточними витратами.
- 5.6. Наведіть характеристику та наслідки позитивного та негативного ефекту масштабу виробництва.
- 5.7. Розкрийте економічну сутність і роль коефіцієнта маржинального доходу.
- 5.8. Як розраховується точка беззбитковості виробництва графічним та математичним методами?
- 5.9. Операційний важіль (лівередж): економічна сутність та методика розрахунку.
- 5.10. Значення та методика розрахунку показників запасу міцності та коефіцієнта запасу міцності.

Тема 6 Управління зниженням витрат

1. *Класифікація факторів, що впливають на витрати підприємства*
2. *Управління витратами підприємства за основними техніко-економічними чинниками*
3. *Засоби та методи контролю витрат*
4. *Система стимулювання економії ресурсів на підприємстві*

6.1 Класифікація факторів, що впливають на витрати підприємства

Фактори, що впливають на витрати підприємств, можна класифікувати за декількома ознаками:

1. За змістом виділяють: технічні і технологічні фактори.

До технічних можна віднести, наприклад, запровадження нової прогресивної техніки, механізацію і автоматизацію виробництва, науково-технічні досягнення, поліпшення використання основних фондів, технічну і енергетичну озброєність праці.

До технологічних – зміну асортименту продукції; тривалість виробничого циклу; поліпшення використання нових видів сировини і матеріалів, використання економічних замінників і повне використання відходів у виробництві; вдосконалення технології продукції, зниження її матеріало- і трудомісткості.

2. За часом виникнення виділяють: плановані і раптові фактори.

Підприємство може планувати такі заходи: введення і освоєння нових цехів; підготовка і освоєння нових видів продукції і нових технологічних процесів; оптимальне розміщення окремих видів продукції на підприємстві.

До раптових (не планованих) факторів відносяться: виробничі втрати; зміна складу і якості сировини; зміна природних умов; відхилення від встановлених норм вироблення продукції та інші.

3. За місцем виникнення фактори поділяються на зовнішні (незалежні від підприємства) і внутрішні (залежні від підприємства).

На собівартість продукції незалежно від підприємства може вплинути економічна обстановка у країні, інфляція; природно-кліматичні умови; технічний і технологічний прогрес; зміна податкового законодавства та інші фактори.

До внутрішніх можна віднести: виробничу структуру підприємства; структуру управління; рівень концентрації і спеціалізації виробництва; тривалість виробничого циклу.

4. За призначенням виділяють: основні і другорядні фактори.

Дана група факторів залежить від спеціалізації підприємства. Якщо розглядати матеріаломістке виробництво, наприклад, м'ясопереробне підприємство, то до основних можна віднести такі фактори: ціни на матеріальні ресурси і витрату сировини та інших матеріалів; технічну озброєність; технологічний рівень виробництва; норму вироблення продукції; номенклатуру і асортимент продукції; організацію виробництва і праці.

У меншій мірі на витрати виробництва вплинуть: структура управління; природно-кліматичні умови; заробітна плата виробничих робітників; структура інших витрат тощо.

6.2 Управління витратами підприємства за основними техніко-економічними чинниками

Управління витратами на виробництво і реалізацію продукції здійснюється з метою пошуку резервів зниження витрат, і отже, максимізації прибутку підприємства.

Економія, що зумовлює фактичне зниження собівартості, розраховується за таким складом (типовим переліком) факторів:

1. Підвищення технічного рівня виробництва.

Це запровадження нової, прогресивної технології, механізація і автоматизація виробничих процесів; поліпшення використання нових видів сировини і матеріалів; зміна конструкції і технічних характеристик виробів; інші фактори, що підвищують технічний рівень виробництва.

Економія від здійснення заходів визначається порівнянням величини витрат на одиницю продукції до і після запровадження заходів і множенням одержаної різниці на обсяг виробництва у планованому році:

$$E = (V_d - V_n) \times Q, \quad (6.1)$$

де E – економія прямих поточних витрат;

V_d – прямі поточні витрати на одиницю продукції;

V_n – прямі поточні витрати після запровадження заходу;

Q – обсяг продукції в натуральних одиницях від початку запровадження заходу до кінця планованого року.

2. Вдосконалення організації виробництва і праці.

Зниження собівартості може відбутися в результаті змін в організації виробництва, формах і методах праці при розвитку спеціалізації виробництва; вдосконалення управління виробництвом і скорочення витрат на нього; поліпшення використання основних фондів; поліпшення матеріально-технічного постачання; скорочення транспортних витрат; інших факторів, що підвищують рівень організації виробництва.

При поліпшенні використання основних фондів зниження собівартості відбувається в результаті підвищення надійності і довговічності обладнання; вдосконалення системи планово-запобіжного ремонту; централізації і запровадження індустріальних методів ремонту, утримання і експлуатації основних фондів.

Вдосконалення матеріально-технічного постачання і використання матеріальних ресурсів знаходить відображення у зменшенні норм витрати сировини і матеріалів, зниженні їх собівартості за рахунок зменшення заготівельно-складських витрат.

Транспортні витрати скорочуються в результаті зменшення витрат на доставку сировини і матеріалів від постачальника до складів підприємства, від заводських складів до місць споживання; зменшення витрат на транспортування готової продукції.

Певні резерви зниження собівартості закладено в усуненні або скороченні витрат, які не є необхідними при нормальній організації виробничого процесу (наднормативна витрата сировини, матеріалів, палива, енергії, доплати робітником за відхилення від нормальних умов праці і понаднормові роботи, платежі за регресивними позовами тощо).

Зміна номенклатури і асортименту вироблюваної продукції є (одним з важливих факторів, що впливають на рівень витрат на виробництво. Вплив змін структури продукції на собівартість аналізується за змінними витратами за статтями калькуляції типової номенклатури. Розрахунок впливу структури

вироблюваної продукції на собівартість необхідно пов'язати з показниками підвищення продуктивності праці.

3. Поліпшення використання природних ресурсів.

Тут враховуються: зміна складу і якості сировини; зміна інших природних умов. Ці фактори відображають вплив природних умов на величину змінних витрат. Аналіз їх впливу на зниження собівартості продукції проводиться на основі галузевих методик промисловості.

4. Галузеві та інші фактори.

До них відносяться: введення і освоєння нових цехів, виробничих одиниць і виробництв, підготовка і освоєння виробництва у діючих об'єднаннях і на підприємствах; інші фактори. Необхідно проаналізувати резерви зниження собівартості в результаті ліквідації застарілих і введення нових цехів і виробництв на більш високій технічній основі, з кращими економічними показниками.

Значні резерви закладено в зниженні витрат на підготовку і освоєння нових видів продукції і нових технологічних процесів, у зменшенні витрат пускового періоду за цехами і об'єктами, що знов вводяться в дію. Розрахунок суми зміни витрат здійснюється за формулою:

$$E_{\Pi} = (B_1 / Q_1 - B_0 / Q_0) \times Q_1, \quad (6.2)$$

де E_{Π} – зміна витрат на підготовку і освоєння виробництва;

B_0, B_1 – суми витрат базисного і звітного років;

Q_0, Q_1 – обсяг товарної продукції базисного і звітного років.

5. Серйозним резервом зниження собівартості продукції є *розширення спеціалізації і кооперації*.

На спеціалізованих підприємствах з масово-потоким виробництвом собівартість продукції значно нижча, ніж на підприємствах, що виробляють цю ж продукцію в невеликих кількостях. Розвиток спеціалізації вимагає встановлення і найраціональніших кооперованих зв'язків між підприємствами.

6. Зниження собівартості продукції забезпечується за рахунок *підвищення продуктивності праці*.

Зі зростанням продуктивності праці скорочуються її витрати в розрахунку на одиницю продукції, а отже, зменшується і питома вага заробітної плати в структурі собівартості.

7. *За зростанням обсягу випуску продукції* прибуток підприємства збільшується не тільки за рахунок зниження собівартості, але і унаслідок збільшення кількості продукції, що випускається. Таким чином, чим більший обсяг виробництва, тим за інших рівних умов більша сума одержуваного підприємством прибутку.

8. Матеріальні витрати займають велику питому вагу в структурі собівартості продукції, тому навіть *незначне заощадження сировини, матеріалів, палива і енергії* при виробництві кожної одиниці продукції в цілому по підприємству сприяє зниженню собівартості продукції.

9. *Скорочення витрат на обслуговування виробництва і управління* також знижує собівартість продукції.

Розмір цих витрат на одиницю продукції залежить не тільки від обсягу випуску продукції, але і від їх абсолютної суми. Чим менша сума цехових і загальновиробничих витрат у цілому по підприємству, тим за інших рівних умов нижча собівартість кожного виробу.

Скороченню загальновиробничих витрат сприяє також економне витрачання допоміжних матеріалів, що використовуються при експлуатації обладнання і на інші господарські потреби.

10. *Значні резерви зниження собівартості закладено у скороченні витрат від браку та інших непродуктивних витрат.*

Вивчення причин браку, виявлення його винуватця дають можливість здійснити заходи щодо ліквідації втрат від браку, скорочення і найраціональнішого використання відходів виробництва. Масштаби виявлення і використання резервів зниження собівартості продукції багато в чому залежать від того, як поставлено роботу з вивчення і упровадження досвіду, що є на інших підприємствах.

6.3 Засоби та методи контролю витрат

Контроль витрат є важливою складовою системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших її функцій.

До *основних завдань контролю витрат* відносять:

1) моніторинг – систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;

2) виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;

3) аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регульованих заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні.

Система обліку витрат підприємства поєднує в собі три види обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний.

Оперативний облік обслуговує потреби повсякденного управління витратами під час реалізації підприємством його виробничої діяльності. В його межах точно й докладно відображаються численні якісні та кількісні характеристики господарської операції, які є несуттєвими для інших видів обліку і відповідно не відображаються в них. Зміст оперативного обліку завжди спрямований на управління конкретними господарськими операціями. Для потреб управління різними господарськими операціями застосовують різні спеціальні види оперативного обліку: оперативно-технічний, оперативно-виробничий, оперативно-торговий тощо.

У системі *бухгалтерського обліку* здійснюється суцільне безперервне та взаємозв'язане відображення господарської діяльності підприємства узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вимірі. В загальній системі обліку інформаційним ядром є саме дані бухгалтерського обліку (близько 80% усього обсягу інформації щодо діяльності підприємства),

оскільки в ньому реєструються всі без винятку операції. Варто наголосити, що система бухгалтерських рахунків на підприємстві може будуватися за різними принципами. Це пов'язане з тим, що поряд із веденням обліку для власних потреб (управлінського обліку) підприємство повинне вести облік, зорієнтований на зовнішніх користувачів (фінансовий облік).

Статистичний облік формує дані про масові якісно однорідні явища. Статистичні дослідження дають змогу отримати статистичну інформацію про закономірності масових господарських процесів. Щодо управління витратами, то з допомогою статистичного обліку отримують відомості стосовно використання робочого часу, виконання норм виробітку, норм витрачання матеріальних ресурсів та ін. На відміну від бухгалтерського обліку, який є суцільним, статистичний облік може бути як суцільним, так і вибіркоvim. Для своїх потреб статистичний облік використовує дані бухгалтерського та оперативного обліку, а також організовує самостійні спостереження.

За частотою контрольних операцій розрізняють поточний, періодичний та разовий контроль.

Поточний контроль здійснюється щоденно та полягає у безперервному відстеженні руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва та продукції. Його основним засобом є оперативний облік. Цей вид контролю дає змогу своєчасно реагувати на небажані відхилення у процесі виробництва.

Періодичний контроль виконується з установленою регулярністю. Основним інструментом для нього є узагальнення даних бухгалтерського та оперативного обліку, показників, що контролюються у звітності.

Разовий контроль не має попередньо визначеної регулярності та мети. Його зміст визначається в кожному окремому випадку. Здебільшого він має форму інвентаризації активів (матеріальних, фінансових), ревізії діяльності чи аудиторської перевірки.

За часом проведення виділяють такі види контролю: попередній, проміжний, підсумковий.

Попередній контроль виконується до початку дій з реалізації планів. Він включає в себе: перевірку планів на внутрішню несуперечність, реалістичність, прогресивність; контроль ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових).

Проміжний контроль проводять безпосередньо при виконанні планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. Проміжний контроль може бути різним за частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний та періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

Підсумковий контроль здійснюється на етапі завершення реалізації плану. Під час його проведення оцінюється виконання запланованої роботи в цілому. Такий контроль дає змогу визначити напрями економії ресурсів. Він може використовуватися як засіб спонукання працівників, задіяних у виконанні планових завдань, до поліпшення використання ними господарських (матеріальних, грошових, людських) ресурсів.

Контроль витрат відповідно до концепції управління витратами за центрами відповідальності ведеться за місяцями та центрами їх формування:

робочі місця, підрозділи відповідного ієрархічного рівня, підприємство в цілому. Ефективність роботи центрів відповідальності суттєво залежить від стану технічної складової обліку та контролю витрат. Облік та контроль витрачання безперервних ресурсів (електроенергії, тепла, води, стиснутого повітря) має виконуватися за допомогою відповідних технічних засобів (лічильників, витратомірів та ін.).

Для потреб обчислення планових витрат на фактичний обсяг використовують функцію витрат, яка має вигляд:

$$TC = TVC \times I_{\text{вик. пл}} + TFC, \quad (6.3)$$

де $I_{\text{вик. пл}}$ – індекс виконання плану (співвідношення фактичного та планового обсягів виробництва).

У системі управління витратами важливого значення набуває оцінка рівня витрат. Для цього використовується система аналітичних показників, які умовно можна поєднати у групи (таблиця 6.1).

Таблиця 6.1

Характеристика груп аналітичних показників рівня витрат

Група показників	Формула розрахунку	Економічний зміст
Група коефіцієнтів покриття витрат	Виручка від реалізації / Певний вид витрат	Характеризує, скільки продукції припадає на 1,0 грн. витрат
Група коефіцієнтів окупності витрат	Певний вид витрат / Виручка від реалізації	Характеризує, які витрати має підприємство для одержання 1,0 грн. продукції
Група коефіцієнтів витратомісткості	Певний вид витрат / Загальна сума витрат	Характеризує питому вагу певного виду витрат у загальній сумі витрат
Група показників рентабельності	Фінансовий результат / Певний вид витрат	Характеризує, скільки прибутку припадає на 1,0 грн. певного виду витрат

6.4 Система стимулювання економії ресурсів

Мотивація (стимулювання) – це така дія на свідомість людей, яка сприяє формуванню мотиву, що підштовхує до реалізації певної мети та завдань.

Розрізняють моральні та матеріальні стимули.

Система матеріального стимулювання повинна забезпечити підвищення ефективності праці певної групи працівників, причому вона має бути побудована так, щоб заохочувальні виплати залежали від продуктивності, якості, економії матеріальних ресурсів, тобто показників які забезпечують зниження витрат. Кожен працівник має відчувати тісну залежність між результатами своєї роботи та розміром преміювання.

При формуванні системи матеріального стимулювання необхідно дотримуватися як мінімум трьох ключових правил:

1) система повинна забезпечити кожному працівникові можливість брати участь у підвищенні ефективності роботи;

2) розмір преміальних виплат слід поставити в залежність від тих чинників, на які даний працівник може безпосередньо впливати;

3) у розробці системи повинні брати участь представники всіх зацікавлених груп.

Ефективна дія стимулюючої системи забезпечується дотриманням наступних принципів:

1) чітка постановка цілей (однозначне визначення результатів, на досягнення яких націлено стимулювання рівня витрат, на зниження яких здатний впливати працівник);

2) використання продуманих, обґрунтованих і прийнятних критеріїв вимірювання й оцінки;

3) жорсткий взаємозв'язок заохочення та результату за об'ємом і в часі;

4) застосування в міру напружених нормативів, контроль за ними та наявність механізму їх перегляду;

5) дотримання порогу чутливості системи стимулювання.

Залежно від того, яке місце працівник займає у виробничому процесі, і які його можливості в частині зниження витрат, можуть використовуватися різні системи стимулювання: гнучка оплата праці, участь в доході підрозділу (підприємства) або прибутках.

Концепція контролю та стимулювання економії витрат за центрами відповідальності передбачає застосування до певних підрозділів підприємства різних цільових функцій і встановлення відповідних показників преміювання, що підвищує ефективність стимулювання цих підрозділів.

Показники преміювання – це величини певних параметрів господарської діяльності, які є базою нарахування преміального фонду підрозділів та їх керівників.

Слід зазначити, що система матеріального стимулювання є «зворотнім боком медалі» бюджетування за центрами відповідальності, що дає можливість, з одного боку, відстежувати підконтрольні витрати через моніторинг виконання бюджетів певного підрозділу, з іншого боку – зацікавлювати керівників підрозділів у покращенні результатів підприємства в цілому.

Контрольні запитання

6.1 Наведіть класифікацію факторів, що впливають на витрати підприємства.

6.2 Охарактеризуйте основні фактори, що зумовлюють економію витрат підприємства.

6.3 Охарактеризуйте основні завдання контролю витрат.

6.4 Дайте характеристику видів контролю витрат.

6.5 За допомогою яких показників можна оцінити рівень витрат на підприємстві?

6.6 Охарактеризуйте систему принципів за допомогою яких відбувається стимулювання економії ресурсів.

Тема 7 Бюджетне планування і контроль

1. *Основи процесу бюджетування*
2. *Порядок складання і узгодження бюджетів*
3. *Контроль за виконанням і аналіз відхилень*

7.1 Основи процесу бюджетування

Фінансове планування – це управління процесами створення, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів на підприємстві, що реалізовується в деталізованих фінансових планах. Цей інструмент – складова частина загального процесу планування і, отже, управлінського процесу, здійснюваного менеджментом підприємства.

Його *головними етапами* є:

- аналіз інвестиційних можливостей і можливостей фінансування, якими розташовує компанія;
- прогнозування наслідків поточних рішень, щоб уникнути несподіванок і зрозуміти зв'язок між поточними і майбутніми рішеннями;
- обґрунтування обраного варіанта з ряду можливих рішень (цей варіант і буде представлений в остаточній редакції плану);
- оцінка результатів, досягнутих компанією, порівняно з цілями, встановленими у фінансовому плані.

Виділяють *три основні умови фінансового планування*:

1. *Прогнозування*. Фінансові плани повинні бути складені за якомога точнішого прогнозу визначальних факторів.

2. *Вибір оптимального фінансового плану*. Дуже важливий момент для менеджерів компанії. На сьогодні не існує моделі, що є вирішальною за менеджера, яку з можливих альтернатив слід прийняти. Рішення ухвалюється після їх вивчення, на основі професійного досвіду і, можливо навіть, інтуїції керівництва.

3. *Контроль над втіленням фінансового плану в життя*. Не можна реалізувати довгострокові плани без поточного планування, підлеглого цим довгостроковим планам.

Основні технологічні принципи фінансового планування:

1. *Принцип відповідності* полягає у тому, що придбання поточних активів (оборотних коштів) слід планувати переважно за рахунок короткострокових джерел. Іншими словами, якщо підприємство припускає здійснити закупівлю партії товарів, для фінансування цієї операції не слід вдаватися до емісії облігацій. Необхідно скористатися короткостроковою банківською позикою або комерційним кредитом постачальника. А ось для проведення модернізації парку обладнання слід привертати довгострокові джерела фінансування.

2. *Принцип постійної потреби в робочому капіталі (власних оборотних коштах)* зводиться до того, що в прогнозованому балансі підприємства сума

оборотних коштів повинна перевищувати суму короткострокових заборгованостей, тобто не можна планувати «слаболіквідний» баланс підприємства. Даний принцип має яскраво виражений прагматичний сенс певна частина оборотних коштів організації павина фінансуватися з довгострокових джерел (довгострокової заборгованості і власного капіталу). В цьому випадку компанія має менший ризик відчутти дефіцит оборотних коштів.

3. *Принцип надлишку грошових коштів* припускає в процесі планування не «обнуляти» грошовий рахунок, а мати деякий запас грошей для забезпечення надійної платіжної дисципліни в тих випадках, коли будь-хто з платників прострочить порівняно з планом свій платіж. У тому випадку, якщо в реальній практиці сума грошей підприємства стає надмірно великою (вище за деяке порогові значення), воно може удатися до покупки високоліквідних цінних паперів.

Робочим форматом фінансового планування є бюджет.

Бюджетування (Budgeting) – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники. В свою чергу, *бюджет (Budget)* – це фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності організації, що дозволяє співставляти всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому і за окремими півперіодами. Відповідно, *бюджетування* – це технологія складання, коректування, контролю й оцінки виконання фінансових планів, а тому бюджетування перетворюється в основу основ усіх технологій внутрішньофірмового управління.

Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають *бюджетним періодом*. Бюджетним періодом завжди є рік, у межах якого можна виокремити короткі періоди (квартал, місяць).

Трактування змісту визначень процесу бюджетування наведено в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1

Трактування змісту визначень процесу бюджетування

Автори	Суть визначення
1	2
Сухарева Л. А., Петренко С. Н.	<i>Бюджет (англ. budget – буквально «сумка»)</i> – розпис, кошторис грошових витрат і доходів підприємства на певний період (рік, квартал, місяць). <i>Бюджет</i> – це план діяльності підприємства або підрозділу в кількісному виразі; це фінансові плани на конкретний період, узгоджені з виробничою діяльністю фірми; це вираження бажаного стану, того, який ми бажаємо. <i>Бюджетування</i> можна визначити як процес вироблення оптимальних напрямів використання доходів і формування витрат підприємства в ході здійснення його фінансово-господарської діяльності і розраховані на певний період часу. При цьому бюджетування охоплює розробку бюджетів, організацію його здійснення і контроль за його виконанням
Шеремет А. Д.	<i>Бюджет</i> – фінансовий документ, створений до того, як передбачувані дії виконуються. Його часто називають <i>фінансовим планом дії</i>

1	2
Савчук В. П.	<i>Бюджет, бюджетування</i> – прикладна реалізація фінансового планування, яка вирішує задачі: аналізу і синтезу бізнесу, фінансового обліку, фінансового планування, фінансового контролю, мотивації і комунікації
Керимов В. Э., Епифанов А. А., Селиванов П. В., Крятов М. С.	Термін « <i>бюджетування</i> » застосовується найчастіше в управлінському обліку і означає процес складання і реалізації бюджету в практичній діяльності організації. Бюджет представляє кількісне вираження показників плану організації на певний період за окремими напрямками (заходами), виражений в натуральних і грошових одиницях
Голов С. Ф.	<i>Бюджет</i> – це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошовому) вимірах. <i>Бюджетування</i> – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів
Гриценко А.	<i>Бюджетування</i> – це колективний процес, в якому беруть участь менеджери всіх рівнів управління компанії. Бюджетування потрібно сприймати як своєрідний договір між учасниками бюджетного процесу про узгоджені дії, спрямовані на досягнення цілей компанії, і персональну або колективну відповідальність у разі відхилення або порушення умов такої угоди
Фролов Е. А., Рабинина Ю. Б., Олейник М. А.	<i>Бюджетування</i> – це процес розробки і формування планових бюджетів, об'єднуючих плани керівництва підприємства (виробничі, маркетингові і фінансові). <i>Бюджети</i> – інструмент фінансового планування, прогнозування і контролю за діяльністю підприємства і її структурних підрозділів. <i>Процес бюджетування</i> – це складова частина фінансового планування, тобто процесу визначення майбутніх дій щодо формування і використання фінансових ресурсів. Ключова мета бюджетування – забезпечення виробничо-комерційного процесу необхідними, як за обсягом, так і за структурою грошовими ресурсами
Зинченко В. А., Решетняк Е. И., Хаустова В. Е.	<i>Бюджет</i> – це кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий на певний період, що показує плановий обсяг доходу, який повинен бути досягнутий, і (або) витрати, які повинні бути зменшені протягом цього року, а також капітал, який необхідно привернути для досягнення цієї мети. <i>Бюджет</i> – керівна і спрямовуюча сила організації. <i>Бюджет</i> – це документ, в якому цілі компанії, сформульовані в плані, одержують кількісне вираження, тобто бюджет показує, як намічені цілі реалізовуватимуться. <i>Бюджет</i> – це план, який в деталях розкриває проєктовані витрати і доходи впродовж певного майбутнього періоду. <i>Бюджет</i> – оперативний фінансовий план, який розробляється на короткий період у формі кошторису витрат або балансу доходів і витрат, скоординований між усіма підрозділами і функціями, який забезпечує ефективний контроль за надходженням і витрачанням засобів на підприємстві і є основою для ухвалення управлінських рішень. <i>Бюджетування</i> – технологія управління доходами і витратами корпорації з метою підвищення ефективності використання ресурсів, що є у розпорядженні окремих структурних підрозділів, і активів. <i>Бюджетування</i> – це управлінський механізм, що включає планування, облік, аналіз і контроль діяльності підприємства, а також наступні за ними управлінські дії. У вузькому значенні слова під <i>бюджетуванням</i> розуміється фінансове планування на підприємстві, в рамках якого складається прогноз

1	2
	<p>бухгалтерської звітності: про рух грошових коштів (бюджет руху грошових коштів), про прибутки і збитки (бюджет доходів і витрат), бухгалтерський баланс (бюджет по балансовому листу).</p> <p>У розширеному значенні <i>бюджетування</i> розглядається як технологія господарського планування, в рамках якої на підприємстві з певною періодичністю складається сукупність як фінансових, так і оперативних бюджетів (планів).</p> <p>У широкому значенні <i>бюджетування</i> – це технологія управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, що включає планування, облік, контроль, аналіз і регулювання всіх видів діяльності, реалізовуваних підприємством</p>
Білобловський С.	<p><i>Бюджетування</i> – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники. <i>Бюджет</i> – це фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності організації, що дозволяє співставляти всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому і за окремими підперіодами. Відповідно, <i>бюджетування</i> – це технологія складання, коректування, контролю й оцінки виконання фінансових планів, а тому бюджетування перетворюється в основу основ усіх технологій внутрішньофірмового управління</p>

Складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення. *Відхилення* – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Бюджетний контроль (Budgetary Control) – 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, який відповідає за прийняття відповідних рішень.

Планування – перша стадія процесу управління підприємством, на основі якого здійснюється формування техніко-економічних показників, яких підприємство має досягти у чітко визначені терміни. *План* – це кількісний вираз основних показників діяльності підприємства на майбутній період відносно таких основних напрямів: використання інвестиційних, товаро-матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів; залучення джерел фінансування для здійснення поточної й інвестиційної діяльності; формування доходів і затрат; руху грошових коштів; інвестицій (капітальних і фінансових вкладень); підвищення якості продукції та послуг; охорони оточуючого середовища.

Задачі, які повинна вирішувати система бюджетування:

1. Задача аналізу і синтезу бізнесу, яка включає осмислення бізнесу, постановку цілей розвитку й аналізу альтернатив;
2. Задача фінансового обліку – вимагає враховувати й продумувати дії, зроблені раніше, і цим допомагає ухвалювати вірні рішення в майбутньому;

3. Задача фінансового планування – припускає складання більш менш докладних планів і тим самим дає можливість продумувати майбутнє;

4. Задача фінансового контролю – дає можливість порівнювати поставлені цілі й отримані результати, виявляти слабкі і сильні сторони бізнесу;

5. Мотиваційна задача – припускає участь різних менеджерів у виробленні планів, забезпечує ясність цілей, покарання за зрив, заохочення за перевиконання;

6. Комунікаційна задача – узгодження планів підрозділів, пошук компромісів, закріплення відповідальності виконавців, координація функціональних блоків планування;

7. Встановлення об'єктів бюджетування;

8. Розробка системи бюджетів – операційних і фінансових;

9. Розрахунок відповідних показників бюджетів;

10. Обчислення необхідного обсягів грошових ресурсів, що забезпечують фінансову стійкість, платоспроможність і ліквідність балансу підприємства;

11. Розрахунок величини внутрішнього і зовнішнього фінансування, виявлення резервів їх додаткового залучення;

12. Прогноз доходів, витрат і капіталу підприємства.

Складати фінансові плани необхідно для того, щоб:

1. Знати, які ресурси і коли знадобляться підприємству для досягнення поставлених цілей;

2. Добитися ефективного використання повернутих ресурсів;

3. Передбачати несприятливі ситуації, аналізувати можливі ризики і передбачати конкретні заходи щодо їхнього зниження.

Основним об'єктом бюджетування є бізнес або напрямок діяльності. Як об'єкт фінансового планування можуть виступати виробництво і збут продукції одного або декількох видів, відособлені територіально чи технологічно за сегментами ринку. В одній компанії одночасно може існувати декілька видів бізнесу, що переплітаються, і взаємозалежних один від одного технологічно, організаційно, фінансово. Бюджетування дозволяє керувати фінансами, як окремого бізнесу, так і підприємства в цілому, визначаючи набір видів бізнесу, терміни і напрями реструктуризації тощо.

Метою бюджетування є:

- здійснення періодичного планування;

- забезпечення координації, кооперації та комунікацій;

- змусити менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани;

- забезпечення усвідомленості витрат на діяльність підприємства;

- створення основи для оцінки і контролю виконання;

- мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети організації;

- виконання вимог законів і контрактів.

Важливо також уявляти собі *сфери застосування бюджетування*. Як процес складання фінансових планів і кошторисів, бюджетування можна застосувати до безлічі об'єктів: підприємства в цілому; окремого структурного підрозділу (бюджет відділу, цеху, ділянки тощо); програми робіт чи функції

управління (бюджет комерційних витрат, бюджет продажу тощо); окремого контракту чи проекту; спеціально виділених центрів обліку (центри прибутку, центри витрат і т. п.).

При постановці бюджетування як процесу важливо вибрати об'єкт бюджетування. Для бюджетування як управлінської технології важливо також визначити рівні складання і консолідації (бюджети дочірніх компаній, центрів фінансової відповідальності).

Бюджетування – це завжди простір для творчості, оскільки кожне підприємство, будь-яка велика і мала фірма – унікальні і неповторні. Відповідно, і системи внутрішньофірмового бюджетування в них можуть бути неповторними й унікальними.

Порівняно з іншими інструментами фінансового планування й управління підприємством *бюджетування володіє низкою очевидних переваг:*

1) планує діяльність підприємства в цілому шляхом координації роботи провідних фахівців відділів і служб;

2) надає позитивну дію на мотивацію і настрій колективу;

3) дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів;

4) допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль на підприємстві;

5) щомісячне планування бюджетів структурних підрозділів з наданням користувачам реальнішої інформації про обсяг доходів і витрат, ніж бухгалтерська і статистична звітність;

6) в рамках затверджених місячних бюджетів структурним підрозділам підприємства надана велика самостійність у використуванні засобів;

7) мінімізація числа показників бюджетів дозволяє знизити витрати робочого часу персоналу фінансово-економічних служб підприємства;

8) дозволяє ефективніше витратити грошові ресурси підприємства;

9) слугує інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

При впровадженні системи бюджетування у підприємства можуть виникнути певні труднощі. Це, по-перше, високі витрати на розробку і впровадження системи бюджетування; по-друге, конфлікти між фахівцями структурних підрозділів і фахівцями фінансово-економічних служб; по-третє, прагнення отримати більше ресурсів для успішної реалізації бюджету; по-четверте, розповсюдження недостовірної інформації про бюджети по неформальних каналах. Але ці труднощі цілком переборні в процесі впровадження ефективної системи фінансового управління бюджетування і контролю.

В процесі розробки проекту бюджетування необхідно надати увагу ефективності використання кожного працівника. Отже:

1) персонал повинен відповідати цілям і місії підприємства (рівень освіти, кваліфікація, відношення до роботи тощо);

2) потрібна збалансованість персоналу за певними групами професійної діяльності і соціально-психологічними характеристиками.

Система бюджетування допомагає керівникам і провідним фахівцям підприємств ефективніше управляти виробничо-комерційним процесом,

особливо в умовах дефіциту грошових коштів. Для створення системи ефективного бюджетного управління в умовах економічної нестабільності і відсутності чітких перспектив розвитку необхідно:

- чітко позначити концепцію управління;
- створити управлінський (виробничий) облік за підрозділами;
- мати фактичні дані бухгалтерського обліку за усіма підрозділами;
- процедури обліку, аналізу, планування і контролю повинні бути формалізовані і розмежовані за сферами відповідальності посадовців;
- визначити принципи централізації і децентралізації.

Для успішного формування і функціонування системи бюджетного управління необхідне дотримання низки обов'язкових умов:

1. Доцільне створення нової організаційної структури управління підприємством, що визначає права і відповідальність керівників підрозділів, а також структури бізнес-процесів, що впливають на швидкість і якість внутрішньофірмового планування.

2. Обов'язкова інтеграція бюджетування з організаційною й інформаційною структурами підприємства і системою використання бізнес-процесів (виробництвом товарів). Найпереважнішим є підхід, коли відбувається закріплення організаційної структури відповідно до цілей і задач підприємства, а також ситуацією в зовнішньому середовищі. Після цього визначають правила руху інформації (документів, реєстрів, звітів та ін.), яка відбиває результати діяльності підприємства в цілому і його підрозділів (філіалів) окремо.

3. Для успішного планування доцільно стандартизувати облікові дані з метою їх сумісного використання всіма структурними підрозділами (бізнес-центрами, центрами відповідальності і т. д.). З цією метою необхідно розробити наступні внутрішні нормативні документи: положення про конвертацію і консолідацію даних бухгалтерського обліку; план рахунків податкового обліку; положення про формування податкової звітності; положення про систему управлінського обліку і звітності; класифікатор первинних планово-облікових одиниць бюджетного управління тощо.

4. Необхідно чітко структурування всіх процесів, розподіл функцій і відповідальності конкретних осіб за результати господарської діяльності структурних підрозділів. Дотримання цієї умови дозволяє автоматизувати всі необхідні для цього операції і значно спростити систему бюджетування.

5. Впровадження бюджетування повинне базуватися на якісному фінансовому аналізі, прогнозуванні тенденцій ринкової кон'юнктури, урахуванні факторів, що впливають на збут продукції, а отже, на фінансові результати. З цією метою доцільно провести наступну роботу: – скласти набір аналітичних показників для підрозділів; – забезпечити їх зіставність в часі і просторі; – визначити набір стандартних аналітичних форм.

6. Впровадження бюджетування супроводжується розробкою облікової політики (створення центрів фінансового обліку (ЦФО), системи здійснення бухгалтерського обліку, типології бухгалтерських проводок, які можна використовувати для опису господарських ситуацій, процедур консолідації

інформації і визначенні фінансових результатів.). Щоб дані бухгалтерського обліку могли бути використані для фінансового аналізу і контролю, вони повинні бути доповнені системою управлінського обліку, що дозволить достовірно розподілити витрати по ЦФО, бізнес-процесах і т. д.

7. Зрештою остаточний контур бюджетного управління повинен включати:

- формулювання цілей і задач підприємства;
- фінансове планування і контроль за реалізацією плану;
- облік і контроль результатів;
- розрахунок параметрів для аналізу відхилень від плану;
- ухвалення рішень з регулювання відхилень (збереження позитивних відхилень і усунення негативних).

Можна виділити загальні вимоги, які пред'являються до процесу бюджетування на підприємстві. Основні з них наступні:

1) необхідно визначити загальний порядок і правила формування бюджету: термін, на який складається бюджет, порядок розробки системи бюджетів, система контролю, координації та ін.;

2) на базі наявності методології ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві необхідно сформулювати широку аналітичну інформацію, необхідну для складання бюджетів шляхом ведення додаткових субрахунків;

3) потрібно поставити конкретні цілі, які повинні бути досягнуті в процесі реалізації бюджету підприємства;

4) доцільно забезпечити в межах підприємства розробку нормативних витрат, що враховують не тільки фактичний їхній рівень, але і потенційні можливості структурного підрозділу (підприємства);

5) формовані бюджети повинні бути адекватними ситуації, що складається, на ринку, повинні бути максимально наближені до дійсності, але з іншого боку мати нагоду коректуватися при зміні ринкової ситуації, в той час, коли бюджет вже почав реалізовуватися;

6) ефективно на підставі використання комп'ютерних технологій впроваджувати нові методи планування витрат;

7) бюджет повинен бути максимально лаконічним, тобто містити тільки потрібну інформацію;

8) повинен бути передбачений моніторинг виконання бюджетів – фактичні результати повинні контролюватися і аналізуватися в процесі порівняння їх з тими, які знайшли віддзеркалення в бюджеті;

9) усі бюджети повинні бути взаємозв'язаними і взаємоузгодженими, побудованими за принципом оптимального розподілу ресурсів між окремими структурними підрозділами і бізнес-процесами.

Процес бюджетування звичайно охоплює такі основні стадії:

1. Доведення основних напрямів політики компанії до осіб, які відповідають за підготовку бюджетів.

2. Визначення обмежувальних факторів.

3. Підготовка бюджету продажу.

4. Попереднє складання бюджетів.

5. Обговорення бюджетів з вищим керівництвом.
6. Координація й аналіз обговорених бюджетів.
7. Затвердження бюджетів.

У фінансовому менеджменті підприємств розрізняють два види фінансового планування (бюджетування):

1. Довгострокове фінансове планування або капітальне бюджетування діяльності компанії характеризується наступними особливостями:

- період планування – більше одного року (звично 3-5 років);
- планування, як правило, пов'язане з вкладенням засобів з метою підвищення ефективності роботи підприємства або відкриття нової компанії;
- агрегований прогноз, низький ступінь діяльності, невисока точність прогнозованих показників;
- часовий інтервал планування – рік, іноді квартал;
- рішення довгострокового фінансового планування нелегко припинити, оскільки вони впливають на діяльність компанії на довгий час.

Одна із основних цілей довгострокового планування – визначення необхідності інвестування засобів для досягнення поставлених цілей і оцінка ефективності вкладень.

Для деталізації й уточнення довгострокових планів в компанії впроваджується система короткострокового планування, яка повинна допомогти керівництву підприємства у вирішенні проблем, пов'язаних з поточною діяльністю. Іншими словами, основна задача системи короткострокового планування – забезпечення безперебійного процесу виробництва і реалізації продукції, фінансування поточної діяльності компанії, а також ефективне використання грошових коштів;

2. Короткострокове фінансове планування або поточне бюджетування має наступні основні особливості:

- період планування – до одного року;
- високий ступінь діяльності, вищий, ніж у довгостроковому плануванні, точність прогнозованих показників;
- часовий інтервал планування – місяць, іноді декада, тиждень або день;
- рішення довгострокового плану легше припинити, оскільки вони, як правило, носять тактичний характер.

Основна задача і зміст поточного бюджетування полягає в тому, щоб наперед спланувати (передбачити) поведінку функції поточної потреби у фінансуванні і адекватним чином відреагувати: вчасно і дешевше знайти відсутні фінансові ресурси (тобто одержати кредит) або найефективніше використати тимчасово вільні фінансові кошти (вигідно їх вкласти).

Послідовність побудови системи поточного бюджетування в загальному випадку може бути представлена таким чином:

- розробляється система річних бюджетів компанії, визначаються плановані результати роботи;
- проводиться аналіз ризиків негативного розвитку подій і розробляється комплекс заходів щодо зниження ризику;

- розробляється система місячних бюджетів компанії для деталізації й уточнення річного плану;
- розробляється система контролю виконання річних і місячних бюджетів і управління по відхиленнях, визначається механізм коректування планованих даних;
- розробляється система мотивації співробітників, сфокусована на виконанні бюджетів.

Для досягнення генеральної мети і поставлених стратегічних цілей необхідно, щоб існував чіткий зв'язок між довгостроковими планами і прогнозом діяльності на найближчий рік або місяць.

Найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через приращення і бюджетування «з нуля».

Бюджетування через приращення – складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. За такого підходу фактичні показники попереднього періоду коректують з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших факторів. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Завдяки цьому бюджетування через приращення набуло значного практичного поширення.

Бюджетування «з нуля» – це метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Бюджетування «з нуля» вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів. Цей метод дає можливість виявити проблеми і розв'язати їх на стадії планування. Водночас бюджетування «з нуля» дорожчий підхід, оскільки потребує значних витрат часу та коштів.

7.2 Порядок складання і узгодження бюджетів

Відправною точкою для бюджетування є бюджет продажу. *Бюджет продажу (Sales Budget)* – операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, послуг). Цей документ відбиває майбутній продаж, що його здійснюватиме підприємство, визначає обсяг виробництва продукції (або обсяг закупівлі товарів) та витрати різних видів ресурсів.

Бюджет продажу – план по товарному асортименту і обсягу продажу кожної номенклатурної позиції і є відправною точкою для розробки всіх подальших операційних бюджетів. Розробляється вищим керівництвом на основі досліджень відділу маркетингу.

Обсяг продажу і його товарна структура зумовлюють рівень і загальний характер діяльності підприємства. Розробка бюджету продажу – найскладніший етап у процесі бюджетування, оскільки об'єм продажів і, отже, виручка від них визначаються не стільки виробничими можливостями підприємства, скільки

можливостями збуту на реальному ринку, який схильний до впливу неконтрольованих факторів, часто зі значною часткою невизначеності.

Фактори, що впливають на прогноз обсягу продажу:

- обсяг продажу попередніх періодів;
- виробнича потужність;
- залежність продажу від загальнооекономічних показників, рівня зайнятості, цін, рівня особистих доходів;
- рентабельність продукції;
- вивчення ринку, рекламна кампанія;
- цінова політика, якість продукції;
- конкуренція;
- сезонні коливання.

Існує два основні методи оцінки, що лежать в основі розробки бюджету продажу:

1. Статистичний прогноз на основі математичного аналізу загальнооекономічних умов, кон'юнктури ринку, кривих зростання.

2. Експертна оцінка, одержана шляхом збирання думок управляючих і персоналу відділу збуту.

Статичне бюджетування – система бюджетування, за якої бюджет складається на певний період часу (як правило, на рік з деталізацією по місяцях або по кварталах).

Безперервне (динамічне) бюджетування (Continual Budgeting) – система бюджетування, за якої після завершення кожного бюджетного періоду (звичайно кожного місяця або кварталу) цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного бюджетного періоду.

Одночасно з бюджетом продажу складають *графік надходження коштів від реалізації*. При цьому враховують умови розрахунків за продаж продукції в кредит (з оплатою через 30, 45 або 60 і більше днів). Наприклад, частина покупців оплачують борги протягом 30 днів з часу відвантаження продукції, а частина – протягом 60 днів.

Бюджет виробництва (Production Budget) – виробнича програма, що визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді. Складається в натуральному виразі.

Бюджет виробництва складається на основі даних бюджету продаж з урахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду. Необхідний запас готової продукції визначають виходячи із запланованого обсягу продаж наступного періоду, очікуваної зміни попиту на продукцію, ритмічності надходження готової продукції з виробництва і т. ін. Обсяги запасів готової продукції планують звичайно у відсотках від обсягу продажу наступного періоду.

Бюджет виробництва складають для кожного виду продукції. Заплановані обсяги виробництва треба узгодити з виробничими можливостями (потужностями) підрозділів.

Бюджет виробництва є підставою для складання інших операційних бюджетів, пов'язаних з плануванням витрат на виробництво.

Бюджет прямих витрат на оплату праці (Direct Labor Budget) – плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді.

Бюджет прямих витрат праці складають на підставі бюджету виробництва, встановлених технологічних норм витрат праці на одиницю продукції та тарифних ставок робітників відповідної кваліфікації (розряду). Такі розрахунки виконують окремо з кожного виду продукції, а потім визначають загальні витрати на оплату праці.

Бюджет використання матеріалів (Material Usage Budget) – 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 матеріальних запасів.

Бюджет витрачання (використання) матеріалів передбачає склад і кількість матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми. Норми витрат матеріалів за їх видами визначають інженери-технологи, а ціну – працівники відділу постачання, враховуючи витрати на їх заготівлю і транспортування. Сам бюджет складається за такою ж формою, як і бюджет виробництва, але в розрізі видів продукції та основних видів матеріалів, визначають загальні потреби кожного виду матеріалів та загальні матеріальні витрати на виробництво в цілому по підприємству.

Бюджет придбання матеріалів (Material Purchases Budget) – плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді. Виробничу потребу в матеріалах визначають бюджетом використання матеріалів.

Бюджет придбання матеріалів містить розрахунки кількості матеріалів за їх видами, яку необхідно придбати у плановому періоді, та витрати коштів на придбання матеріалів. Розрахунки базуються на потребі в матеріалах, визначеній у бюджеті використання матеріалів, та з урахуванням зміни їх залишків на початок та на кінець відповідного періоду. Запаси матеріалів планують за їх видами у відсотках до планової потреби у наступному бюджетному періоді, враховуючи умови постачання та особливості ринку. Бюджет складається з кожного виду матеріалів окремо, а загальна сума витрат на придбання матеріалів визначається в цілому по підприємству.

Одночасно з бюджетом придбання матеріалів складається *графік оплати постачальникам за матеріали*, який потім використовують при плануванні руху коштів та складанні бюджетного балансу. При складанні такого графіка враховують прийнятий порядок розрахунків з постачальниками (попередня оплата, оплата при придбанні, купівлі в кредит з відстрочкою платежів на певну кількість днів). Розрахунки виконують аналогічно складанню графіка надходження коштів від реалізації.

Бюджет виробничих накладних витрат (Manufacturing Overheads Budget) – плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді.

Бюджет виробничих накладних витрат складається на основі виробничої програми (витрати на обслуговування обладнання і т. ін.), укладених угод (оренда і т. ін.), відповідних розрахунків (амортизація обладнання, енергоносії та ін.).

Сума змінних виробничих витрат планується з розрахунку на одиницю бази розподілу (кількість продукції, витрати праці, оплата праці, відпрацьовані машино-години і т. ін.) і є прямо пропорційною обсягу діяльності у кожному періоді. Розподіл цих витрат може здійснюватися за загальною ставкою або ж окремо за їх видами (статтями).

Постійні накладні витрати можуть плануватися у рівних сумах помісячно, а можуть бути різними за періодами року (залежно від умов виробництва та економічної ситуації).

Бюджет виробничих накладних витрат складають у розрізі окремих статей витрат. Ставка виробничих накладних витрат може бути розрахована в середньому за рік, або у розрізі окремих періодів.

Бюджет собівартості виготовленої продукції (Cost of Goods Manufactured Budget) – плановий документ, в якому наведено розрахунок собівартості продукції, що її передбачається виготовити у бюджетному періоді. Бюджетну собівартість виготовленої продукції визначають на підставі бюджету використання прямих матеріалів, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва.

Бюджет собівартості виробленої готової продукції складають на підставі бюджетів використання матеріалів, прямої оплати праці та виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва на початок і кінець бюджетного періоду. Якщо залишки незавершеного виробництва не плануються, то собівартість виготовленої продукції дорівнює сумі витрат на виробництво.

Бюджет собівартості реалізованої продукції (Cost of Goods Sold Budget) – плановий документ, який містить розрахунок собівартості продукції, що буде реалізована в бюджетному періоді.

Бюджет собівартості реалізованої продукції складається на підставі бюджету собівартості виготовленої продукції з урахуванням зміни залишків готової продукції на складі. Якщо залишки готової продукції не плануються або вони плануються в незмінному обсязі, то собівартість реалізованої продукції буде дорівнювати собівартості виготовленої продукції.

Бюджет адміністративних витрат (Administrative Expense Budget) – плановий документ, що відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства загалом. Цей бюджет складають шляхом об'єднання бюджету усіх відділів і служб управління підприємством та його господарського обслуговування.

Бюджет адміністративних витрат (Administrative Expense Budget) – плановий документ, що відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства загалом.

Бюджет загальних і адміністративних витрат відображає планові витрати на управління і обслуговування підприємства в цілому. Він складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів управління підприємством та його господарського обслуговування. При цьому річна сума витрат може бути розподілена між окремими періодами рівномірно, а може плануватися виходячи з фактичних потреб окремих періодів. Усі ці витрати є постійними, тому їх планують у розрізі окремих статей витрат на підставі спеціальних розрахунків: штатного розкладу, договорів на комунальні послуги та оренду, амортизації необоротних активів і т. ін.

Бюджет витрат на збут (Selling Expense budget) – плановий документ, в якому наведено постійні та змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції у бюджетному періоді.

Бюджет витрат на збут виготовленої продукції складається на базі бюджету продажів і включає змінні та постійні витрати на реалізацію. До змінних зараховують комісійні реалізаторам та посередникам, частково витрати на рекламу тощо. Постійні витрати на збут включають оплату праці співробітників відділу збуту, орендну плату, амортизацію, витрати на відрядження тощо. Змінні витрати планують з розрахунку на обсяг реалізації, а постійні – загальною сумою.

На підставі наведених вище операційних бюджетів можна скласти бюджетний звіт про фінансові результати (прибуток).

Бюджетний звіт про прибуток (Budgeted Income Statement) – проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності. Цей бюджетний звіт складають на підставі бюджету продажу, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та інших операційних витрат.

На підставі цього бюджету визначають дуже багато важливих економічних і фінансових показників: очікуваний прибуток, суму податку з прибутку, можливі виплати дивідендів, фінансування капітальних вкладень і т. ін. Окремі показники цього бюджету можуть бути деталізовані за періодами року.

Бюджет грошових коштів (Cash Budget) – плановий документ, який відображає очікувані платежі та надходження коштів за певний період. Такий бюджет містить прогноз майбутніх грошових потоків і дає можливість визначити періоди, коли очікуються надлишок або нестача коштів. Цей бюджет складають на підставі операційного бюджету, бюджету капітальних інвестицій та розрахунків руху коштів внаслідок фінансової діяльності.

Бюджет коштів – це план грошових надходжень і платежів наступного періоду, що складається на підставі операційних бюджетів після визначення доходів і витрат, що мають грошовий характер. Для цього із загальної суми витрат виключають негрошові (такі як амортизації і т. ін.), з яких не треба сплачувати гроші. Особливу увагу приділяють тим витратам і доходам, які сплачуються або надходять не в тому періоді, коли нараховуються і відображаються в обліку (доход від реалізації продукції, витрати на придбання сировини, оплата праці, відсотки за позиками і векселями, податки тощо). Для

таких витрат і доходів складають спеціальні графіки грошових надходжень і видатків, на підставі яких складають бюджет коштів.

Бюджетний звіт про фінансовий стан підприємства на кінець року (бюджетний баланс) складається на підставі балансу на початок року, бюджетів операційних витрат і доходів, коштів і фінансування капітальних вкладень.

Складений бюджетний баланс є підставою для аналізу очікуваного фінансового стану підприємства на кінець бюджетного періоду, що покаже доцільність запланованої діяльності та її економічну ефективність.

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

1) «згори – вниз».

Підхід «згори – вниз» (Top-Down) означає, що вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня. Такий підхід дає можливість повністю врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів. Разом з тим недоліком такого підходу є слабка мотивація менеджерів нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони не брали участі, та нехтування джерелом інформації, яке перебуває на цьому рівні управління. Тому підхід «згори – вниз» є виправданим лише в жорстко централізованих організаціях або невеликих фірмах, де не існує значної дистанції між головним керівництвом й операційними підрозділами. Поряд з тим, такий підхід може бути застосований у разі відсутності у керівників середньої та нижчої ланки необхідних знань і досвіду в розробленні значного бюджету;

2) «знизу – вгору».

Підхід «знизу – вгору» (Bottom-Up) означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб тощо) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають. Далі бюджети послідовно узагальнюються й координуються на вищому щаблі управління. Перевагою такого підходу є мотивація керівників нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони беруть участь, посилення комунікації між різними підрозділами компанії, що сприяє точності та ув'язці запланованих показників. Недоліком цього підходу є зростання витрат часу на підготовку бюджету, оскільки залучення до процесу бюджетування значної кількості людей потребує відповідних зусиль з координації їхніх дій та узгодження даних. Підхід «знизу – вгору» застосовують лише в разі, коли структура компанії забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні скласти релевантні й достовірні бюджети та є довіреними особами вищого керівництва;

3) «знизу – вгору / згори – вниз».

У практиці більш поширеним є комбінований підхід «знизу – вгору / згори – вниз» (Bottom-Up / Top-Down), який узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджет, спрямований на досягнення цілей компанії. У процесі складання й узагальнення бюджету здійснюють

обговорення його та узгодження керівниками різних рівнів. Узгоджений бюджет аналізує і координує бухгалтер-аналітик. Він визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів. Отже, бухгалтер-аналітик відіграє дуже важливу роль у процесі бюджетування, оскільки готує вихідні дані для планування (інформацію про результати минулої діяльності), перевіряє й узагальнює підготовлені бюджети, надає необхідні консультації. Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовують у відповідні підрозділи і вони є підставою для виконання керівниками бюджетних центрів.

Бюджетування здійснюють за двома напрямками:

перший напрям – підготовка функціонального бюджету, тобто бюджету підрозділів підприємства. Відповідно підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням, є бюджетним центром;

другий напрям бюджетування – розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг).

Взаємозв'язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі бюджету окремих підрозділів визначають ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну (стандартну) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. Своєю чергою, стандарти (норми) витрат використовують для складання бюджету витрат на виробництво. На підставі бюджету усіх підрозділів готують генеральний (зведений) бюджет підприємства.

7.3 Контроль за виконанням бюджетів і аналіз відхилень

У процесі господарської діяльності завжди виникають відхилення фактичних показників від запланованих (бюджетних). Для їх своєчасного виявлення і відповідного реагування на них необхідний систематичний контроль за виконанням бюджетів, тобто *бюджетний контроль*, завдання якого – привернути увагу менеджера до тих відхилень від бюджету, які вимагають його оперативного реагування. Це можуть бути або ж значні відхилення, або відхилення, що систематично повторюються.

Усуненню таких відхилень сприяє *управління за відхиленнями*, при якому менеджер концентрує увагу лише на суттєвих відхиленнях від бюджету і, до певної міри, не звертає уваги на відхилення в межах допустимих коливань. *Бюджетний контроль і управління за відхиленнями здійснюють на підставі звіту про виконання бюджету, який складає бухгалтер-аналітик і подає менеджеру, який відповідає за прийняття рішень з даного питання.*

Звіт про виконання бюджету – це порівняння фактичних і запланованих показників, розрахунок відхилень та вивчення їх причин. Такий звіт готується регулярно (щомісяця) і містить дані про бюджетні витрати за звітний період і з початку року та відхилення від бюджету з поясненням їх причин.

Отже, звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок між фактичною діяльністю і бюджетуванням. При аналізі відхилень виходять з того, що зведений бюджет є статичним, тобто постійним, оскільки він складений лише для певного конкретного рівня майбутньої діяльності. Якщо ж обсяг діяльності змінюється (можливо, не з вини виконавців), то відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення. Тому для аналізу такий бюджет необхідно скоригувати на фактичний обсяг діяльності.

Для цих цілей використовують *гнучкий (динамічний, змінний) бюджет*, за допомогою якого виявляється зв'язок між статичним бюджетом та фактичними результатами.

Гнучкий бюджет (Flexible Budget) – бюджет, який (за рахунок розмежування постійних і змінних витрат) розроблено, щоб його змінювати у відповідь на зміни в обсягах виробництва продукції.

Ключовими моментами при складанні гнучкого бюджету є такі:

- гнучкий бюджет встановлюється на початку періоду на основі попередньо розрахованого рівня виробництва (початковий бюджет);
- потім бюджет змінюється, щоб відповідати фактичному рівню діяльності;
- результат порівнюється з фактичними витратами, і виявлені відмінності (відхилення) підлягають ретельному аналізу. Він складається виходячи із залежності:

$$\text{Загальна сума витрат} = \text{Постійні витрати} + (\text{Фактичний обсяг виробництва} \times \text{Змінні бюджетні витрати на одиницю діяльності}). \quad (7.1)$$

Такий бюджет може бути розрахований на декілька рівнів діяльності в межах релевантного діапазону.

Використання гнучкого бюджету дає можливість порівняти фактичні дані як із статичним, так і з гнучким бюджетом і визначити два види відхилень: за рахунок обсягу діяльності і за рахунок ефективності.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності характеризують результативність роботи, а відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету – ефективність роботи підприємства.

Для поглибленого аналізу відхилень необхідно їх визначити за кожною статтею бюджету і пояснити причини відхилень прибутку:

1) відхилення прибутку за рахунок зміни окремих факторів за допомогою гнучкого бюджету розраховують аналогічно факторному аналізу методом обчислення різниць:

$$\text{загальне відхилення} = \text{фактична сума прибутку} - \text{бюджетна (планова, нормативна) сума прибутку}; \quad (7.2)$$

2) відхилення за рахунок зміни обсягу реалізації:

загальне відхилення = прибуток, визначений гнучким бюджетом –

– прибуток початкового (планового) бюджету; (7.3)

3) відхилення за рахунок зміни середньої ціни реалізації:

загальне відхилення = фактичний обсяг продажу (виручка) – фактичний обсяг реалізації за плановими цінами = фактичний обсяг реалізації – скоригований обсяг реалізації; (7.4)

4) відхилення за рахунок економії (перевитрати) матеріалів на одиницю продукції:

загальне відхилення = (фактичні витрати матеріалів – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) × нормативна ціна одиниці матеріалів = (фактичні витрати матеріалів на одиницю продукції – нормативні витрати на одиницю продукції) × фактичний обсяг виробництва × нормативну (бюджетну) ціну одиниці матеріалів; (7.5)

5) відхилення за рахунок зміни цін на матеріали:

загальне відхилення = фактичні витрати на матеріали – (фактична кількість витрачених матеріалів × планова ціна одиниці матеріалів) = (фактична ціна – планова ціна) × фактичну кількість витрачених матеріалів; (7.6)

6) відхилення за рахунок зміни ефективності прямих витрат праці, яка характеризує рівень продуктивності праці або трудомісткості продукції:

загальне відхилення = (фактичні витрати праці – нормативні витрати праці на фактичний обсяг продукції) × нормативний рівень оплати праці = (фактичні витрати праці на одиницю продукції – нормативні витрати праці на одиницю продукції) × фактичну кількість проданої продукції × нормативну ставку оплати за одиницю праці (годину, день тощо); (7.7)

7) відхилення за рахунок зміни ставок (рівня) оплати праці:

загальне відхилення = фактичні витрати на оплату праці – (фактичні прямі витрати праці × нормативну ставку оплати одиниці праці) = (фактична ставка оплати одиниці праці – нормативна ставка оплати одиниці праці) × фактичні затрати прямої праці у кількісних вимірниках; (7.8)

8) відхилення за рахунок відхилення постійних накладних витрат:

загальне відхилення = фактична сума постійних накладних витрат – планова (нормативна) сума таких витрат. (7.9)

Методика аналізу відхилень залежить від системи калькулювання витрат, яку застосовує підприємство при складанні внутрішньої звітності: на основі повної собівартості чи на основі змінних витрат. Такий аналіз дає можливість оцінити результати роботи підприємства та їх залежність від окремих факторів.

Контрольні запитання

- 7.1 Охарактеризуйте суть бюджетного планування, його мету та завдання.
- 7.2 Що таке бюджетування, бюджет, бюджетний період?
- 7.3 Які стадії охоплює процес бюджетування?
- 7.4 Що виступає об'єктом бюджетування?
- 7.5 Які найпоширеніші методи складання бюджетів?
- 7.6 Які існують підходи до організації процесу бюджетування?
- 7.7 Наведіть види внутрішньогосподарських бюджетів.
- 7.8 Наведіть послідовність складання бюджетів виробничого підприємства.
- 7.9 У чому полягає методика складання окремих операційних бюджетів (продажу; виробництва; прямих витрат праці; витрачання матеріалів; придбання матеріалів та ін.)?
- 7.10 Які особливості складання бюджету коштів та бюджетного балансу?
- 7.11 Наведіть загальну характеристику системи бюджетного контролю.
- 7.12 Дайте визначення гнучких бюджетів, мету їх складання і порядок використання.
- 7.13 Розкрийте методику аналізу відхилень фактичних даних від бюджетних.

Тема 8 Управлінський облік

1. *Сутність управлінського обліку*
2. *Сучасні моделі управлінського обліку*
3. *Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві*
4. *Управлінський облік і економічний аналіз*
5. *Стратегічний управлінський облік*
6. *Завдання цілей і визначення показників функціонування*

8.1 Сутність управлінського обліку

Облікова система як взагалі, так і на кожному підприємстві зокрема, покликана сприяти забезпеченню вирішенню завдань, які постають перед управлінськими працівниками.

Сучасний виробничий облік усе частіше називають *управлінським*. Це пояснюється тим, що роль облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень за останні десятиліття значно зросла.

У даний час в умовах жорсткої ринкової конкуренції неможливо ефективно управляти підприємством без чітко окреслених параметрів його діяльності, а також глибокого і всебічного аналізу витрат суб'єкта господарювання.

Інформація, яку надає управлінський облік, зорієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих менеджерів. Тобто *управлінський облік є складовою процесу управління*, що надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Основні вимоги, що пред'являються до системи управлінського обліку і звітності, зводяться до наступного:

- стислість – інформація повинна бути чіткою і не містити нічого зайвого;
- точність – інформація повинна бути без помилок, не повинна містити підстав;

- оперативність – інформація повинна бути готова і доступна на той час, коли в ній виникне потреба;

- зіставність – інформація повинна бути зіставною за часом і за підрозділами;

- доцільність – інформація повинна підходити для тієї мети, для якої вона підготовлена;

- економічна доцільність – підготовка інформації повинна коштувати менше вигід від її використання;

- нетенденційність – інформація не повинна бути упередженою;

- адресність – інформація повинна бути доведена до відповідального виконавця, і при цьому повинна дотримуватися конфіденційність.

Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства.

На даний час характерною ознакою структури бухгалтерського обліку ринкових країн є поділ його на дві частини: фінансовий та управлінський. Так, *фінансовий облік* являє собою процес реєстрації, накопичення, узагальнення та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім користувачам. Поряд з тим, *внутрішньогосподарський (управлінський) облік* являє собою систему збирання, оброблення та підготовку інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, зорієнтованого на складання фінансової звітності.

Розглянемо ці відмінності за допомогою порівняльної таблиці (таблиця 8.1).

Відмінності між управлінським та фінансовим обліком

№ з/п	Ознака порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	Ступінь регламентації	Регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», наказами міністерств і відомств України	Залежить від рішення власників та адміністрації підприємства
2	Мета обліку	Узагальнення і подання облікової інформації у формі звітності для зовнішніх споживачів	Забезпечення внутрішніх користувачів інформацією для здійснення прогнозування, планування, контролю і аналізу з метою ефективного управління підприємством
3	Користувачі інформації	Широке коло, як внутрішніх, так і зовнішніх споживачів (банки, кредитори, інвестори та ін.)	Незначна кількість працівників управлінського персоналу, що входять до складу підприємства (менеджери, спеціалісти та ін.)
4	Відкритість інформації	Відкрита (публічна) інформація	Дані являють собою комерційну таємницю
5	Об'єкт обліку та звітності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності (виробництва і збуту) за галузевою, територіальною та товарною ознаками
6	Ступінь точності інформації	Точна інформація	Багато приблизних оцінок і розрахунків
7	Періодичність звітності	Квартальна та річна (за формами і в терміни, визначені нормативними документами)	Залежить від вимог керівництва для прийняття оперативних управлінських рішень (щоденна, щотижнева, подекадна, щомісячна)
8	Зв'язок з ін. дисциплінами	Ґрунтується на власному методі	Тісно зв'язані з іншими дисциплінами – фінансами, мікроекономікою, економічним аналізом
9	Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Згідно з законодавством України	Зауваження або догана від керівництва підприємства
10	Часовий аспект	Спрямованість в минуле: оцінка минулого періоду	Спрямованість на майбутнє: прогнозування та вибір альтернативних варіантів

Отже, відмінності між управлінським та фінансовим обліком полягають в наступному:

по-перше, управлінський облік, на відміну від фінансового, не регламентований наказами і постановами державних органів влади і не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами, а розроблюється, спираючись на вимоги адміністрації конкретного окремо взятого підприємства;

по-друге, у зв'язку з комерційною таємницею, дані управлінського обліку використовують лише внутрішні споживачі інформації (менеджери, спеціалісти, власники підприємства), на відміну від фінансового обліку, інформація якого відкрита і широко використовується зовнішніми її споживачами;

по-третьє, у фінансовому обліку зосереджена увага на підприємстві в цілому, спираючись на вже фактично здійснені господарські операції і отримані фінансові результати протягом звітного періоду. Поряд з тим, в управлінському обліку наголос робиться на оцінюванні діяльності окремих структурних підрозділів підприємств, виробництві тієї чи іншої продукції, а також її реалізації з урахуванням територіального і товарного сегментів ринку, що враховуючи поєднання управлінського обліку з прогнозуванням, плануванням, контролем і аналізом, визначає його спрямованість на майбутнє при розробці стратегії розвитку підприємства.

Фінансова звітність відображає фінансовий стан і результати діяльності підприємства за рік або за квартал. Така звітність не дає можливість оцінювати й аналізувати діяльність окремих підрозділів та оперативно впливати на відхилення від запланованих параметрів.

Тому в системі управлінського обліку інформація про діяльність окремих сегментів (підрозділів, районів збуту, виробничих ліній тощо) готується і надається менеджерам за більш стислі проміжки часу (доба, тиждень, місяць), або мірою потреби прийняття рішень.

Важливою рисою, що розрізняє фінансовий та управлінський облік, є спрямованість. Якщо фінансовий облік описує операції, що вже мали місце, то головним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій. Безумовно, в управлінському обліку історичну інформацію використовують, але головним чином для прогнозування. Зрештою, якщо фінансову звітність оприлюднюють шляхом публікації, або її можна отримати на замовлення, то більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства, оскільки відображає його стратегію і тактику у конкурентній боротьбі.

Поряд із відмінностями *управлінський і фінансовий облік мають також спільні риси:*

по-перше, обидва види обліку використовують загальну інформаційну систему, зокрема дані обліку витрат, використовувані підприємством як для оцінювання запасів та визначення фінансових результатів, так і для прийняття управлінських рішень на різних стадіях і рівнях управління.

Облік витрат (Cost Accounting) – це складова системи бухгалтерського обліку, що акумулює й систематизує витрати для:

- оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- прийняття управлінських рішень;
- забезпечення контролю;

по-друге, дані фінансового обліку також використовують для прийняття управлінських рішень;

по-третє, обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів. При цьому фінансовий облік дає можливість оцінити результати діяльності підприємства в цілому, а управлінський облік – у межах окремих сегментів діяльності.

Співвідношення фінансового й управлінського обліку нагадує айсберг, видима частина якого – це фінансовий облік, а невидима (набагато більша за розмірами) є управлінським обліком. Коли підприємство-айсберг дрейфує по безбережних просторах бізнес-океану, всі бачать тільки його верхню частину, і по ній звичайно можна судити про силу підприємства. В той самий час нижня невидима частина айсберга більш інформативна, хоча про неї важко судити внаслідок її закритості від сторонніх очей.

Враховуючи те, що управлінський облік являє собою систему збирання й оброблення інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, *зміст предмета управлінського обліку розкривають об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:*

- 1) виробничі ресурси підприємства;
- 2) господарські процеси та їх результати, що виражають напрям діяльності підприємства.

До складу виробничих ресурсів входять:

- засоби праці (речі, за допомогою яких робоча сила впливає на предмети праці з метою одержання продукту праці (будівлі і споруди, машини й обладнання, транспортні засоби та ін.), які забезпечують необхідні умови для здійснення господарських процесів);

- предмети праці (речі, на які впливає робоча сила за допомогою засобів праці з метою одержання продукту праці (сировина, напівфабрикати, матеріали, паливо, будівельні матеріали та ін.);

- трудові ресурси (наявний трудовий потенціал підприємства та структурних підрозділів у розрізі кваліфікаційних груп).

Другу групу об'єктів предмета управлінського обліку становлять *господарські процеси, які поділяються на:*

- постачальницько-заготівельний процес (передбачає закупівлю підприємством засобів і предметів праці). Об'єктами управлінського обліку в процесі постачання виступають витрати на придбання основних засобів (машин, обладнання та ін.) і виробничих запасів (сировини, матеріалів та ін.), прогнозування динаміки витрат з урахуванням цінових коливань на ринку, обґрунтування доцільності й можливостей забезпечення суб'єкта господарювання предметами праці власного виробництва та ін.);

- виробничий процес (передбачає взаємодію засобів праці, предметів праці і трудових ресурсів підприємства в процесі створення продукції, виконання робіт та надання послуг. Об'єктами управлінського обліку в процесі виробництва виступають виробничі витрати (вартість спожитих матеріалів, оплата праці, амортизація обладнання та ін.), а також калькулювання собівартості за змінними витратами, що дає можливість забезпечити керівництво інформацією про мінімальні витрати, які необхідно відшкодувати при реалізації продукції);

- процес реалізації та визначення фінансових результатів (виражається безпосередньо в реалізації продукції, робіт і послуг). Об'єктами управлінського обліку в процесі реалізації виступають територіальний і товарний сегменти ринку, можливість цінової конкуренції з метою успішного позиціонування товару на ринку, проведення маркетингових досліджень уподобань споживачів, отримання оперативної зворотної інформації щодо ефективності здійсненої рекламної кампанії та прийнятих управлінських рішень по формуванню ринку збуту й оптимізації обсягів реалізації та ін.).

Сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується відображення предмета управлінського обліку в системі обліку, являє собою *метод управлінського обліку, який складається з таких елементів:*

- елементи методу фінансового обліку (документація та інвентаризація, оцінювання і калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність);

- нормування (розрахунок (визначення) оптимальних науково обґрунтованих норм, які спрямовані на ефективне використання матеріальних і трудових ресурсів підприємства);

- планування (процес, який спрямований на узгодження можливостей підприємства (з'ясованих при проведенні нормування) і потреб споживчого ринку, а також розробки стратегії поведінки підприємства за умови змін, які можуть відбутися в економічному середовищі).

Цілі управлінського обліку в науковій літературі визначають наступним чином:

- 1) оперативними управлінськими рішеннями;
- 2) господарським наданням інформаційної допомоги управлінцям;
- 3) контролем і прогнозуванням витрат;
- 4) вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства;
- 5) прийняття діяльності кожного підприємства спрямована на підвищення рівня ефективності використання його виробничого потенціалу.

Враховуючи вимоги керівництва, спрямовані на реалізацію поставлених завдань, можна виділити такі *функції управлінського обліку:*

- контрольна – забезпечується здійсненням оперативного контролю та оцінювання виконання виробничих завдань і досягнення запланованих показників, як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому шляхом здійснення порівняння;

- інформаційна – реалізується шляхом забезпечення керівників структурних підрозділів і підприємства необхідною інформацією для здійснення планування, контролю і всебічного аналізу з метою прийняття ефективних управлінських рішень;

- прогнозна – полягає в розробці планів виробництва і розвитку підприємства на майбутнє з урахуванням фактичних результатів діяльності, спираючись на очікувані цінові коливання на засоби і предмети праці та можливості збереження і розширення ринку збуту на продукцію, роботи і послуги.

Трьом функціям відповідають три розділи управлінського обліку:

1) облік витрат – фіксуються дані про прямі, непрямі та капітальні витрати. Вони необхідні для оцінки ефективності функціонування підприємства, короткострокового і довгострокового планування, визначення найбільш перспективних шляхів розвитку підприємства;

2) оперативний аналітичний облік – аналізуються можливі очікувані витрати і прибутки підприємства, що можуть виникнути при прийнятті того чи іншого важливого рішення і дозволяють оцінити ступінь господарського ризику. Ця інформація не фіксується на бухгалтерських рахунках і оформлюється суто статистичним способом;

3) облік за центрами відповідальності – визначаються способи контролю осіб, в обов'язки яких входить використання ресурсів. Тут виділяють центри відповідальності, під якими розуміють організаційну одиницю, що несе певну відповідальність і очолюється керівником.

Успішна реалізація функцій управлінського обліку забезпечується дотриманням таких принципів:

- безперервності діяльності підприємства – базується на розробці планів короткострокового та довгострокового розвитку підприємства з урахуванням того, що підприємство буде працювати в майбутньому без намірів його самоліквідації;

- періодичності – забезпечується тим, що прийняття оперативних управлінських рішень неможливе без чітко організованої системи збирання й оброблення інформації;

- комплексності – дотримується шляхом разової фіксації здійснюваних господарських операцій та їх результатів в облікових документах (первинних або зведених) і наступному використанні зазначеної інформації в системі, як управлінського, так фінансового обліку без повторної фіксації та розрахунків;

- повноти й аналітичності інформації – інформація, яка надходить з первинних підрозділів до бухгалтерії та до менеджера, повинна бути деталізована настільки, щоб на її основі була можливість провести необхідний аналіз і прийняти оперативне управлінське рішення;

- оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства – фінансовий результат підприємства не завжди є відображенням ситуації в кожному його підрозділі зокрема;

- бюджетного методу управління витратами – використовується здебільшого на великих підприємствах як інструмент планування, контролю та аналізу в системі управлінського обліку.

Управлінський облік (Managerial Accounting) – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформації, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє

методи діставання інформації про вирішальні фактори успіху: витрати, якість, час тощо. З огляду на це головною метою управлінського обліку є допомогти компанії досягти її стратегічних цілей. Досягнення стратегічних цілей означає задоволення потреб клієнтів, акціонерів та інших учасників господарської діяльності (постачальників, персоналу тощо). Тому основну увагу зараз концентрують на створенні вартості для клієнтів, акціонерів та інших учасників шляхом ефективного використання ресурсів.

Відповідно змінюється й роль бухгалтера-аналітика в компаніях:

по-перше, вони з постачальників інформації для внутрішніх користувачів поступово перетворюються на бізнес-партнерів, тобто рівноправних членів команди, яка приймає рішення;

по-друге, у великих компаніях поширюється практика наближення бухгалтера-аналітика до зони прийняття рішень.

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) «Концепція управлінського обліку». У цьому документі розглянуто чотири категорії концепцій:

- концепції, пов'язані з функцією;
- концепції, пов'язані з використанням результатів;
- концепції, пов'язані з процесом і технологією;
- концепції, пов'язані з потенціалом функції.

Перша група концепцій описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на:

- продуктивність ресурсів;
- створення вартості;
- господарські процеси;
- командні дії.

По-перше, управлінський облік концентрує увагу на ефективності трансформації ресурсів з однієї форми в іншу в процесі господарської діяльності підприємства. Ресурси у фізичній та грошовій формі розглядають як ресурси, спожиті структурами, системами, процедурами, процесами, персоналом.

По-друге, ефективність використання ресурсів оцінюють, виходячи зі створення вартості на ринках продукції або послуг (для клієнтів) і ринках капіталу (для акціонерів), а також для задоволення потреб інших ключових учасників діяльності (постачальників, персоналу, суспільства загалом).

По-третє, управлінський облік зосереджують на ключових процесах діяльності, до яких залучені клієнти, постачальники та інші учасники. Тому завжди розглядають:

- взаємозв'язки господарських процесів у межах вартісного ланцюжка підприємства;
- зв'язок господарських процесів із технологіями, структурами, системами та культурами;
- зв'язок між господарськими процесами та стратегіями щодо продуктів (послуг);

- шлях, яким ресурси використовують та споживають у процесі діяльності для створення вартості.

По-четверте, процедури управлінського обліку здійснюють у межах та для забезпечення різних груп (команд) персоналу, які можуть мати стратегічні, тактичні або оперативні цілі.

Отже, функція управлінського обліку спрямована на ефективне використання всіх ресурсів для створення вартості в інтересах усіх учасників, які залучені до процесів господарської діяльності, з урахуванням цілей та завдань відповідних груп персоналу.

Друга група концепцій пов'язана з використанням результату здійснення функції управлінського обліку – з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном.

Це означає, що результати управлінського обліку оцінюють, виходячи з доданої їм вартості на підставі міркування щодо перспективи використання цих результатів користувачами. Вартість, додана управлінським обліком, може бути виражена мірою досягнення поставлених та узгоджених цілей. Своєю чергою, такі цілі мають відображати результат управлінського обліку, що є еталоном усередині підприємства.

Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку. При цьому доцільно розглядати:

- рівняння використаних ресурсів і створеної вартості;
- взаємодію процесів управління;
- розроблення й оцінювання технології.

Управлінський облік застосовує особливу модель рівняння використаних ресурсів і створеної вартості. Ця модель передбачає, що ресурси завжди оцінюють, виходячи із варіантів витрат, а створену вартість – на підставі задоволення поточних і довгострокових інтересів конкретних учасників (клієнтів, акціонерів тощо).

Використовуючи відповідні технології, управлінський облік створює та збагачує інформаційні ресурси, необхідні для здійснення всіх функцій управління.

Технології, які використовують в управлінському обліку, також можна оцінити, виходячи зі співвідношення «витрачені ресурси – отримані вигоди». Це означає, що вартість, створена за допомогою технології, має перевищувати використані або спожиті ресурси, пов'язані з впровадженням і застосуванням цієї технології.

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного удосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості.

Управлінський облік слід організовувати таким чином, щоб визначати й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує ефективні результати.

Водночас необхідно створити культуру безперервного удосконалення. Така культура означає постійну наявність спектра ініціатив щодо удосконалення шляхів і методів виконання функцій управлінського обліку. Складовою цієї культури є постійний творчий пошук можливостей створення вартості всередині підприємства. При цьому управлінський облік має бути предметом постійного критичного оцінювання його ефективності з точки зору співвідношення «витрати – вигоди».

Облік на підприємстві повинен забезпечувати:

- пильність – передбачає спостереження головного бухгалтера за тим, як підзвітні йому особи виконують свою роботу;
- зіставлення – вимагає виявлення адекватності інформаційних потоків фактам, що дійсно мають місце в господарстві;
- контроль – зобов'язує проаналізувати інформацію про господарську діяльність, трансформуючи облікові дані до рівня сприйняття виконавцями.

8.2 Сучасні моделі управлінського обліку

За ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку в міжнародній практиці використовують *дві моделі управлінського обліку*:

1) інтегровану – передбачає збирання інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі вже існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку;

2) автономну – передбачає, що поряд з існуючою на підприємстві системою збирання й опрацювання інформації, яка представлена бухгалтерським фінансовим обліком, створюється ще одна система збирання й опрацювання інформації. Така система передбачає використання додаткових облікових рахунків, на яких відображуються різного роду відхилення, а також використання внутрішньої системи обліку і звітності, що унеможливорює процес вільного заволодіння і передачі рядовими працівниками підприємства інформації, яка є комерційною таємницею, конкурентам фірми.

За повнотою включення витрат до собівартості моделі управлінського обліку поділяються на:

- систему обліку повних витрат, представлена традиційним для нашої країни обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ витрат на основні (витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом) і накладні (витрати, пов'язані з організацією й управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів). Щомісяця накладні витрати списуються (накладаються) на витрати виробництва, внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість продукції, робіт і послуг.

У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система «абсорпшен-костинг»;

- систему обліку часткових витрат, представлена традиційним для розвинених ринкових країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ затрат на змінні

(розмір яких знаходиться у прямій (або майже прямій) залежності від збільшення або зменшення кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг)) та постійні (величина яких залишається незмінною (або майже незмінною) при збільшенні або зменненні виробництва продукції, виконанні робіт та наданні послуг)). За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг здійснюється на підставі змінних витрат, які безпосередньо пов'язані з їх створенням.

У зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система «фактдирект-костинг».

За ступенем нормування моделі управлінського обліку поділяються на:

1. *Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства. У свою чергу облік фактичних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем, таких як:*

- факт-абсорпшен-костинг – передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи та послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад;

- факт-директ-костинг – передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи й послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад;

2. *Облік стандартних (нормативних) витрат полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розроблюються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних виробничих витрат разом з адміністративними витратами і витратами на збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при визначенні прибутку підприємства.*

У світовій практиці така система називається стандарт-кост. Вона виступає як інструмент контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва. Поряд з тим, облік стандартних (нормативних) витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем:

- стандарт-абсорпшен-костинг – передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до стандартних виробничих витрат стандартних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад;

- стандарт-директ-костинг – передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних

загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

При стандарт-директ-костингу, як і при стандарт-абсорпшен-костингу, облік стандартних затрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами:

Перший варіант передбачає, що відхилення від стандартних затрат (матеріальних затрат, оплати праці і т. ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках – екранах, а виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі затверджених нормативів змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат. Виходячи з цього, з виробництва на склад готова продукція (а роботи й послуги безпосередньо на рахунок «Собівартість реалізації») списуються за стандартною (нормативною) собівартістю;

Другий варіант передбачає, що виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі фактичних змінних виробничих і фактичних змінних загальновиробничих витрат. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) витрат відокремлюється і групується на спеціальних рахунках – екранах, що забезпечує списання готової продукції на склад (а робіт і послуг – безпосередньо на рахунок «Собівартість реалізації») за стандартною (нормативною) собівартістю.

В той самий час за умови, як першого, так і другого варіанта:

1) незавершене виробництво оцінюється за стандартними змінними витратами;

2) відхилення від змінних виробничих і змінних загальновиробничих витрат списуються на рахунок «Собівартість реалізації» або покриваються за рахунок прибутку підприємства.

8.3 Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві

Торгівля, виробництво, зв'язок та інші сфери діяльності потребують збирання та узагальнення специфічної для цих галузей інформації, опрацювання – належна систематизація якої покликана забезпечити прийняття менеджерами ефективних управлінських рішень. Проте, незважаючи на розбіжності між підприємствами, можна виділити *три етапи*:

- на першому, методологічному етапі, обирається модель управлінського обліку залежно від завдань, вирішення яких покликана забезпечити створювана облікова система (абсорпшен-костинг або директ-костинг з відповідними модифікаціями; інтегрована або автономна система), визначаються об'єкти витрат та ознаки узагальнення інформації для аналізу за окремими сегментами ринку (за галузевою або територіальною ознакою, а також за номенклатурою товарів);

- другий, методичний етап, характеризується підбором елементів методу управлінського обліку, які забезпечують формування інформації, необхідної для прийняття належних управлінських рішень: визначення плану рахунків бухгалтерського обліку (за необхідності – також і додаткової системи

рахунків); підбір складу регістрів аналітичного і синтетичного обліку; вибір складу калькуляційних статей для обліку витрат; розробку форм внутрішньої звітності і контролю за здійсненням господарських операцій та виконанням виробничих завдань тощо;

- третій, технічний етап, передбачає визначення кола осіб і розмежування обов'язків між вказаними працівниками підприємства, які будуть задіяні в системі збирання й опрацювання інформації управлінського обліку.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів для записів в управлінському обліку наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообороту.

Графік документообороту на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій управлінського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації. Він оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та опрацювання документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їхньої діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей обов'язкові для усіх підрозділів і служб підприємства.

Відсутність належного порядку при складанні та опрацюванні документів є головною причиною у відставанні при прийнятті необхідних управлінських рішень, здійсненні повноцінного контролю і аналізу.

8.4 Управлінський облік і економічний аналіз

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством».

Управлінський облік у частині ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що виробляється, залишається складовою єдиного бухгалтерського обліку підприємства і ведеться з використанням єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку. Відмінність управлінського обліку полягає в тому, що, крім обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, спеціальний обліковий апарат виконує всі операції,

пов'язані з управлінням собівартістю продукції на підприємстві: узагальнення матеріальних, трудових і фінансових нормативів витрат у вигляді нормативної калькуляції собівартості виробів, внутрішньозаводське планування собівартості продукції в центрах витрат і відповідальності та на підприємстві в цілому, аналіз собівартості продукції за окремими виробами та статтями калькуляції, підготовка проектів управлінських рішень. Тому термін «управлінський облік» не відповідає характеру діяльності підрозділу бухгалтерії, який виконує ці функції, і зберігається в зарубіжній економічній літературі за традицією. У вітчизняну літературу його механічно перенесено із зарубіжної.

Слід зауважити, що виконання комплексу функцій управлінського обліку, які точніше слід називати управлінням собівартістю продукції, потребує високої компетенції бухгалтера цього підрозділу, а тому (в американській практиці, наприклад) такий бухгалтер досить часто стає згодом керівником компанії. Автори американського підручника з управлінського обліку навіть розпочинають виклад матеріалу такими словами: «Теперішні керівники багатьох компаній (таких як General Motors, Pepsi Co) у минулому були бухгалтерами. Досвід облікової роботи відіграв ключову роль в їхній кар'єрі, бо ці люди завдяки обліку, що охоплює всі служби підприємства, були тісно пов'язані з оперативним плануванням та контролем».

Отже, *економічний аналіз в управлінському обліку займає суттєве місце*. Усю аналітичну роботу, пов'язану із собівартістю продукції, виконує служба управлінського обліку.

Розглянемо *три основні напрями економічного аналізу виробничих витрат*.

Перший напрямок стосується аналізу взаємозв'язку показників «витрати–обсяг–прибуток». Основою такого аналізу є поділ усіх виробничих витрат на змінні та постійні залежно від їхньої «поведінки» за змін обсягу реалізації або виробництва. Змінні витрати збільшуються або зменшуються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва, сума постійних витрат за такої зміни залишається незмінною. Зовсім іншою є «поведінка» витрат на одиницю продукції: змінні витрати на одиницю продукції є незмінними за зростання чи падіння обсягів виробництва, постійні витрати змінюються обернено пропорційно до змін обсягу виробництва: за його зростання знижуються, за зменшення – зростають. Знання цих (певною мірою умовних) закономірностей уможливають аналіз взаємозв'язку показників «витрати–обсяг–прибуток» (аналіз точки беззбитковості).

Розроблено систему рівнянь, яка дає можливість розрахувати для кожного варіанта точку беззбитковості, взаємозв'язку показників «прибуток–обсяг», обсяг маржинального доходу, що є сумою постійних витрат та прибутку. Проводиться також розрахунок чутливості прибутку до змін витрат, ціни та обсягу реалізації. Особливого значення набуває так званий диференціальний аналіз, який передбачає вивчення тільки тих показників, що змінюються внаслідок управлінського рішення. Усі ці розрахунки уможливають виявлення альтернативних напрямів дій керівництва

компанією, опрацювання економічно обґрунтованих проектів управлінських рішень.

Другий напрямок аналізу витрат спрямовано на підготовку варіантів оперативних рішень, тобто управлінських рішень щодо окремих проблем. В основу цих рішень покладається обчислення маржинального доходу як різниці між реалізаційною ціною виробу і змінними витратами на його виробництво.

Розглянемо ситуації, які трапляються найчастіше.

Одна із таких полягає у визначенні доцільності прийняття замовлення на додатковий випуск виробу за зниженою ціною за наявності виробничих потужностей. Проблема виникає тоді, коли замовник пропонує ціну, нижчу за повну собівартість виробу. На перший погляд, від такої пропозиції треба відмовитись – замовлення є формально збитковим, але маржинальний аналіз може змінити підхід: якщо замовлення перебирає на себе відчутну частку постійних витрат, його слід прийняти.

Другою операційною ситуацією є виявлення збиткових для компанії продуктів. Зрозуміло, що найпростішою буде пропозиція ліквідувати збиткові виробництва. Але якщо маржинальний аналіз покаже, що збитки цих виробництв нижчі за суми постійних витрат, які на них припадають, рішення про ліквідацію треба принаймні добре вивчити, бо воно є сумнівним.

Операційною ситуацією, що її треба уважно аналізувати, є також пропозиція замовляти іншому підприємству деталі та вузли, виготовлення яких є збитковим для даного виробництва. Маржинальний аналіз може довести, що замовлення виробів іншому підприємству спричинятиме більші втрати за рахунок постійних витрат.

До категорії операційних ситуацій належить і розв'язання проблем ціноутворення. Крім стандартних ситуацій, коли орієнтиром є собівартість продукту, виникають ситуації, коли треба установити ціну на майбутні вироби. За цих умов корисною є система цільового калькулювання, основою якої є можлива ринкова ціна нового виробу, та розрахована фахівцями можлива планова собівартість. Порівняння обох показників покаже доцільність запуску нового виробу.

Отже, цей напрямок оперативного аналізу кожної конкретної ситуації потребує від аналітика творчого підходу, який не може базуватися на стандартних прийомах аналізу звітності підприємства.

Третій напрямок управлінського економічного аналізу пов'язаний з прийняттям довгострокових рішень, тобто інвестиційних рішень, які потребують оцінки доцільності вкладення коштів. Зрозуміло, що інвестор сподівається мати достатню віддачу на вкладені кошти та мінімізувати ризик їхньої втрати. Для прийняття ефективних рішень важливо зробити оцінку інвестиційних проектів. Для цього застосовуються методи розрахунку чистого приведенного ефекту, розрахунку індексу або норми рентабельності інвестиції, визначення терміну окупності інвестицій, розрахунку коефіцієнта ефективності інвестиції. За наявності альтернативних проектів аналізують динаміку грошових потоків, проекти з різними грошовими потоками, комбінації інвестиційних проектів, проекти різної тривалості. Важливим є здійснення

аналізу інвестиційних проектів за умов інфляції та ризику. Може виникнути потреба підготувати проект рішення на засадах оптимізації розподілу інвестицій за кількома проектами.

8.5 Стратегічний управлінський облік

Наприкінці 80-х років ХХ ст. у пресі стали нерідко з'являтися критичні висловлення на адресу традиційних прийомів управлінського обліку й пропагуватися нові підходи, більшою мірою відповідні сучасному конкурентному середовищу ведення бізнесу. Зокрема, як новий підхід почав активно пропагуватися *стратегічний управлінський облік*. Однак дотепер повного обґрунтування стратегічного управлінського обліку немає.

Розглянемо деякі складові стратегічного управлінського обліку й покажемо внесок окремих учених у його розробку.

Одним із елементів стратегічного управлінського обліку є надання інформації, необхідної для формулювання стратегії організації й реалізації стратегії управління. Щоб заохочувати поведінку, що відповідає організаційній стратегії, у цей час приділяється велика увага розробці інтегрованої основи для виміру показників діяльності, які можуть використовуватися для уточнення стратегії, доведення її до всіх структур і управління нею.

Більш пізні розробки в області стратегічного управлінського обліку в першу чергу підкреслювали значення управлінського обліку при формулюванні загальної конкурентної стратегії організації та її наступній підтримці при реалізації. Щоб стимулювати поведінку, що відповідає стратегії, обраною організацією, зараз основна увага приділяється розробці узагальненої моделі, що інтегрує вимірювання показників діяльності й допомагає точно передати сутність стратегії на всі рівні, а також керувати нею при реалізації. Тому далі основна увага буде приділена інтегральним підходам до вимірювання показників діяльності, пов'язаних зі стратегією організації. Підходи, показані нижче, прагнуть інтегрувати як фінансові, так і нефінансові параметри й включити вимір показників функціонування організації в процес стратегічного менеджменту.

Необхідність пов'язування між собою фінансових і нефінансових показників функціонування й виділення із них основних параметрів привела до створення збалансованої облікової відомості, набору основних показників, що забезпечує надання менеджером вищої ланки швидкої, але досить повної картини діяльності організаційної одиниці (підрозділу або стратегічної одиниці бізнесу). Збалансована облікова відомість була розроблена Капланом і Нортонем (Kaplan and Norton, 1992), а пізніше ними ж дороблена (1993, 1996). Каплан й Нортон користувалися діаграмою, схожою на ту, яка наведена на рисунку 8.1, щоб показати, як зв'язки у збалансованій обліковій відомості дозволяють забезпечувати вимір показників функціонування.



Рисунок 8.1 – Збалансована облікова відомість Каплана та Нортон, 1996

Цей підхід дозволяє менеджерам розглядати бізнес з чотирьох різних точок зору й постаратися дати відповіді на чотири наступних основних питання:

1. Як споживачі ставляться до нас (споживча перспектива)?
2. У чому ми повинні діяти краще інших (перспектива внутрішніх бізнес-процесів)?
3. Як можна удосконалити свою діяльність і підвищувати цінність (перспектива навчання й зростання)?
4. Як ми виглядаємо в очах акціонерів (фінансова перспектива)?

Мета створення такої облікової відомості – одержати узагальнену базу, необхідну для передачі стратегічних цілей компанії у вигляді пов'язаного набору показників функціонування. Для того щоб мінімізувати інформаційне навантаження, число показників у кожному із чотирьох блоків на рисунку 8.1 є обмеженим. Як правило, у кожний блок повинно входити від трьох до п'яти показників.

Збалансована облікова відомість – це система стратегічного менеджменту, що дозволяє перетворити бачення бізнесу й стратегію організації в операційні цілі за кожною із чотирьох перспектив, а потім установити конкретні параметри за кожною з таких цілей. Кожна організація повинна для себе вирішити, які параметри для неї є критичними й тому повинні вимірюватися. Згодом набір таких параметрів може змінитися, тому що він повинен відповідати тій стратегії, яку організація реалізує тепер.

Каплан і Нортон вважають, що існує причинно-наслідковий зв'язок, наприклад, параметри організаційного навчання й зростання є факторами і впливають на показники внутрішніх бізнес-процесів. Вимір цих процесів у свою чергу стає фактором, що впливає на параметри споживчої перспективи, а ті потім виступають як фактори, що визначають фінансові показники.

На основі досвіду, накопиченого при впровадженні збалансованої облікової відомості в організаціях, Каплан і Нортон підкреслюють важливість

узгодженості показників, що входять у збалансовану облікову відомість, зі стратегією організації. Зо їхніми спостереженнями, більшість компаній цього не роблять. Замість цього компанії намагаються поліпшити показники поточних процесів (за рахунок більш низьких витрат, поліпшення якості або скорочення часу реагування на запити споживачів), однак вони не виявляють процеси, які по-справжньому є стратегічними (тобто процеси, що вимагають максимально високих показників), щоб організація успішно реалізувала свою стратегію.

Каплан і Нортон взаємодіяли з інноваційними компаніями, які впроваджували у себе систему збалансованої облікової відомості, і переконалися, що ці структури бізнесу застосовують цю систему не тільки для уточнення стратегії й доведення її до всіх рівнів, але й для управління цією стратегією. Ці автори дійшли до висновку, що збалансована облікова відомість з'явилася як результат логічного удосконалювання: від системи вимірювання показників функціонування вона дійшла до системи стратегічного менеджменту.

8.6 Завдання цілей і визначення показників функціонування

Ми розглянули вище основні принципи збалансованої облікової відомості, розглянемо тепер *процес завдання цілей і визначення показників функціонування по кожній із чотирьох перспектив використання збалансованої облікової відомості (фінансової, споживчої, внутрішніх бізнес-процесів і навчання й зростання)*. Будемо використовувати базові показники, запропоновані Капланом і Нортонем. На практиці компанії повинні вибрати показники, максимальною мірою відповідні їхнім конкретним потребам і тим обставинам, в яких вони діють.

Фінансова перспектива. На рівні стратегічної одиниці бізнесу розглядаються такі поняття, як операційний прибуток, надходження на інвестиції, залишковий дохід і економічна додана вартість, і ці показники можуть бути використані для виміру фінансових цілей одиниці бізнесу. Серед інших фінансових цілей можна виділити зростання доходів, зниження видатків і використання активів. До типових фінансових цілей можна віднести зростання надходжень на інвестиції на 20% та/або збільшення обсягу реалізації й операційного доходу на 100% протягом наступних п'яти років.

Деякі фахівці вважають, що за рахунок поліпшення нефінансових показників, що входять до відомості обліку, увійде й поліпшення фінансових показників. Тому вони стверджують, що фінансовим показникам не слід віддавати переваги на тій підставі, що при значних удосконаленнях виконуваних операцій фінансові показники зростуть автоматично. Інакше кажучи, фінансовий успіх буде логічним наслідком хорошого виконання базових завдань. Однак Каплан і Нортон відкидають точку зору, що фінансові показники є непотрібними, стверджуючи, що підвищення операційних показників не приводить автоматично до зростання фінансових показників. Наприклад, операційні удосконалення можуть створити додаткову потужність,

але ця додаткова потужність буде забезпечувати фінансові вигоди тільки тоді, якщо вона використовується для одержання додаткових надходжень. Отже, фінансові показники забезпечують зворотний зв'язок про те, якою мірою поліпшені операційні параметри трансформуються в підвищені фінансові результати. Ці показники також узагальнюють економічні наслідки від реалізації стратегії.

Споживча перспектива. З погляду споживчої перспективи збалансованої облікової відомості менеджери повинні виявляти споживчі й ринкові сегменти, на яких одиниця бізнесу буде конкурувати з іншими структурами. Цільові сегменти можуть включати як уже наявних, так і потенційних споживачів. Після цього менеджерам слід розробити показники функціонування одиниці бізнесу, що показують здатність забезпечувати задоволення споживачів у цільових сегментах і їхню лояльність. Споживча перспектива звичайно включає декілька базових показників, що відносяться до лояльності споживачів і результатів застосування обраної стратегії в цільових сегментах. Сюди входять ринкова частка, показник утримання споживачів, показник залучення нових споживачів, ступінь задоволення споживачів і рентабельність взаємодії зі споживачами.

Ринкова частка. Ринкова частка відображає частку реалізації на конкретному ринку, де діє одиниця бізнесу. Цей показник може вимірятися в одиницях надходжень від реалізації, одиницях реалізованої продукції або числі споживачів. Цей показник вимірює ступінь охоплення ринку. Оцінки загального розміру ринку можуть бути іноді отримані із суспільних джерел, таких як спеціалізовані асоціації або галузеві угруповання. Основна користь від використання цього показника полягає в тому, що він дозволяє зрозуміти, якою мірою застосовувана стратегія дозволяє досягти очікуваних результатів у цільовому ринковому сегменті.

Утримання споживачів та їхня лояльність. Одним із методів підтримки й збільшення ринкової частки в цільових споживчих сегментах є утримання вже існуючих споживачів цих сегментів. Споживче утримання може вимірюватися в одиницях середньої тривалості взаємодії організації зі споживачем. Крім цього, щоб визначити, де споживачі, що перестали взаємодіяти з організацією, тепер одержують такі ж товари й послуги й чому вони відмовилися від колишніх товарів і послуг, можна провести аналіз причин відмови колишніх споживачів продовжувати взаємодіяти з організацією. З погляду ефективності стратегії компанії, це може забезпечити дорогий зворотний зв'язок. Споживча лояльність може бути виміряна числом нових споживачів, що з'явилися в результаті спілкування з уже існуючими споживачами, оскільки на основі цього можна зробити припущення, що існуючі споживачі повинні одержувати високе задоволення й тому рекомендувати продукти або послуги компанії іншим людям.

Залучення нових споживачів. Залучення нових споживачів можна вимірювати або кількістю нових споживачів, або обсягом реалізації продукції новим споживачам на необхідному ринковому сегменті. Інші показники цієї категорії включають число нових споживачів, виражене у вигляді відсоткової

частки від запитів потенційних споживачів, або кількістю нових споживачів, що з'явилися, відносно числа запитів, що надійшли, про умови реалізації продукції.

Ступінь задоволення споживачів. Вимір ступеня задоволення споживачів, як правило, включає використання оглядів з контрольними питаннями, а також карток залучення споживачів. Ступінь споживчого задоволення може бути також вимірний на підставі вивчення листів зі скаргами, інформації від продавців і використання так званих «віртуальних покупців». Для останнього прийому часто залучаються зовнішні агентства, співробітники яких під видом споживачів перевіряють надання послуг і повідомляють компанії про свої висновки в спеціальному звіті, що має установлену форму. Основним обмеженням показників ступеня задоволення споживачів є те, що вони вимірюють відношення до продукції, а не фактичну купівельну поведінку.

Рентабельність взаємодії зі споживачами. Компанія може домогтися успіху за показниками ринкової частки, утримання й залучення споживачів і міри задоволення споживачів, однак ці високі результати можуть бути досягнуті за рахунок низької рентабельності взаємодії зі споживачами. Але мета компанії не просто мати вдоволених споживачів, а одержувати в результаті взаємодії з ними прибуток. Перші чотири показники, що описані вище, відносяться до засобів, що дозволяють забезпечити рентабельність взаємодії зі споживачами, однак самі по собі вони цю рентабельність не вимірюють. Це можна зробити за допомогою спеціальних показників. Рентабельність повинна аналізуватися за різними споживчими сегментами, у ході чого будуть виявлені неприбуткові сегменти. Нещодавно притягнуті споживачі можуть спочатку також бути неприбутковими, і щоб визначити, чи варто робити основну ставку на їхнє утримання або дозволити їм покинути компанію, необхідно скористатися аналізом рентабельності. Стосовно наявних неприбуткових споживачів треба вжити заходів, за допомогою яких можна спробувати перевести їх у категорію прибуткових. Такі заходи включають дії по зміні їхньої купівельної поведінки, після чого споживачі споживають менше продукції за тією ж ціною або погоджуються на підвищення ціни. Якщо жоден із цих підходів не спрацює, то такі споживачі утримуватися не повинні.

Вимір пропонованої цінності. Крім описування основних показників, що відносяться до споживчої перспективи, Каплан і Нортон велику увагу приділяють пропонованим цінностям. Під ними вони розуміють атрибути, які компанії, що поставляють, пропонують через свої продукти й послуги, для забезпечення лояльності й задоволення споживачів у цільових споживчих сегментах. Пропоновані цінності – це ключова концепція для розуміння факторів, що впливають на ступінь споживчого задоволення, залучення, утримання й розмір ринкової частки. Хоча пропоновані цінності варіюються залежно від особливостей різних галузей і різних ринкових сегментів усередині однієї галузі, існує загальний набір атрибутів, що входить у пропоновані цінності в більшості випадків. Ці атрибути поділяються на три категорії:

- 1) атрибути продукту або послуги;

- 2) відносини зі споживачами;
- 3) імідж і репутація.

Хоча окремі компанії розробили власні способи для виміру атрибутів, що потрапляють у зазначені три категорії, Каплан і Нортон показують, що фактично в усіх збалансованих облікових відомостях, з якими вони зіштовхувалися, як основні виділяються три основні категорії – це час, кількість і ціна. Розглянемо типові показники, якими компанії користуються для виміру даних параметрів.

Більшість компаній прагне підвищити ступінь задоволення споживачів за рахунок більш оперативного реагування на запити споживачів, забезпечення 100% своєчасної доставки і зниження часу на розробку й запуск нових продуктів на ринок. З цієї причини системи виміру показників функціонування починають усе більше уваги приділяти тимчасовим параметрам, які в цей час стають конкурентними змінними. До них наприклад, ставиться час обслуговування споживача, тобто час, що потрібно споживачу від моменту подачі їм запиту на продукт або послугу до моменту доставки йому запитуваного продукту або послуги. Цей показник застосовується широко, забезпечуючи хороший зворотний зв'язок і показуючи ступінь відповідності часу обслуговування споживачів їхнім очікуванням.

Ще одним важливим параметром є якість. Зупинимось докладно на показниках якості при розгляді внутрішньої перспективи бізнесу, однак відносно споживчої перспективи акцент робиться на якості товарів і послуг, доставлених споживачу, а не на показниках якості, що ставляться до виробничого процесу. Типовими показниками якості виду є число бракованих одиниць, поставлених замовником, число скарг замовників, число повернутих товарів замовниками й число збігів по гарантії. Крім того, багато компаній проводять дослідження з метою виміру ступеня задоволення споживачів якістю продукту або послуги.

Щоб визначити, як компанії-конкуренти характеризуються за показником ціни, одиниці бізнесу повинні створити механізм звітності, що дозволяє порівнювати чисті ціни реалізації своєї продукції або послуг із цінами конкурентів. Коли обсяг реалізації залежить від цінових умов, індикатором цінової конкурентоспроможності є частка прийнятих цінових пропозицій.

Перспектива внутрішніх бізнес-процесів. З погляду внутрішньої перспективи бізнесу менеджери виявляють важливі внутрішні процеси, які при реалізації його стратегії повинні виконуватися особливо добре. Вимір внутрішніх бізнес-процесів у першу чергу повинен фокусуватися на внутрішніх процесах, що мають максимальний вплив на ступінь задоволення споживачів і на досягнення фінансових цілей організації. Каплан і Нортон виявляють три основних типи внутрішніх процесів:

1. Інноваційні процеси. За допомогою інноваційних процесів менеджери визначають потреби замовників (споживачів), а потім створюють продукти й послуги, що задовольняють цим вимогам. Зокрема, компанії виявляють нові ринки, нових споживачів, що з'являються, або скриті потреби тих замовників (споживачів), з якими компанія вже взаємодіє. Після цього здійснюються

проектування й розробка нових продуктів і послуг, що дозволяють компанії виходити на нові ринки або на нових споживачів.

Історично склалося так, що через труднощі вимірювання проблем і надлишкової уваги до фінансових показників, які легко представити в кількісному виді, набагато менше уваги приділялося розробці показників функціонування для процесів проектування продукції і її розробок. Однак компанії усе більше й більше розуміють, що успіх у розробці постійного потоку нових видів продукції й послуг може забезпечити їй конкурентну перевагу. Тому в ланцюжку цінності більшості видів бізнесу дослідження й розробки стають усе більше важливою складовою й усе більше уваги приділяється визначенню цілей і показників для цього бізнес-процесу.

Для визначення ступеня успішності інновацій Каплан і Нортон на основі свого досвіду взаємодії з організаціями, що застосовують збалансовані облікові відомості, пропонують користуватися наступними показниками:

- 1) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі продукції, що випускається;
- 2) число впроваджень нових продуктів порівняно з конкурентами, а також впровадження нових продуктів порівняно з плановими показниками;
- 3) час розробки наступного покоління продукції;
- 4) число ключових виробів, за якими компанія є на ринку перша або друга;
- 5) час забезпечення беззбитковості, тобто час від початку розробки продукції до того моменту, коли цей продукт запускається на ринку й забезпечує досить прибутку для покриття інвестицій, вкладених у його розробку.

2. Операційні процеси. Операційні процеси починаються з отримання замовлення споживача й закінчуються доставкою продукту або послуги споживачу. Як цілі для операційних процесів установлюються скорочення часу на оброблення, підвищення продуктивності процесів, поліпшення якості процесів, зниження витрат. Історично склалося, що операційні процеси одержували основну увагу в більшості систем вимірювання показників функціонування організації. Показники функціонування й управління традиційно ґрунтуються на фінансових показниках, таких, як нормативні витрати, кошторисні показники й аналіз відхилень. Однак надто висока увага до фінансових показників, особливо до ціни й відхилень з продуктивності, іноді викликає дисфункціональні дії.

Виникнення глобального конкурентного середовища й необхідність забезпечення ступеня задоволення споживачів, що стає в цей час пріоритетним напрямом, спонукало багато компаній доповнити фінансові показники, що вимірюють якість, надійність, своєчасність, характеристиками пропонованих продуктів і послуг, що створюють цінність для споживачів. Компанії, здатні виявити характеристики, диференційованих своїх продуктів і послуг, повинні включати показники цих характеристик в операційні процеси, що враховуються у збалансованій обліковій відомості. Ці розробки викликали необхідність

сфокусуватися на показниках, що вимагають досягнення високих значень по параметрах часу, якості й видатків.

Багато споживачів високо цінують оперативність і особливо своєчасність обслуговування, вимірюване проміжком між моментом, коли вони розмістили замовлення, і моментом, коли вони одержали необхідний їм товар або послугу. Традиційно компанії задовольняють ці вимоги за рахунок наявності великих запасів різних продуктів, але цей підхід не забезпечує низьких видатків на поставки. Через це в цей час багато компаній переходять на систему виробництва типу «точно в термін», метою якої є забезпечення як низьких витрат, так і короткого часу виконання замовлень. Тому для компаній, що діють за цим принципом, скорочення часу обслуговування є критичним параметром.

Показники доставки діляться на показники часу циклу й показники доставки. Показники часу циклу можна вимірювати різними способами. Так, загальна тривалість циклу вимірює час від розміщення замовлення споживачам до моменту доставки продукту й послуги споживачу. Виробничий час циклу вимірює час між першим і останнім виробничим процесом. Компанії повинні вимірювати й відслідковувати часи циклу, а також виявляти тенденції, які для них характерні.

Загальний виробничий час циклу складається із суми часу обробки, часу перевірки, часу очікування й часу переміщення. З усіх цих складових тільки час обробки додає цінність, а види діяльності, що залишилися, такої цінності не додають. Тому ставиться мета – скоротити час, що витрачається на види діяльності, що не додають цінності, і за рахунок цього мінімізувати час виробничого циклу. Показником часу циклу, що може бути використаний узагальнено, є ефективність виробничого циклу (MCE, manufacturing cycle efficiency). Показник MCE особливо важливий для виробничих компаній, що діють на основі концепції «точно в термін». При комп'ютеризованому виробничому процесі можна оперативно повідомляти про витрати часу по кожному з перерахованих вище видів діяльності, що не додає цінності. Це дозволяє виділити види, значною мірою подовжуючи виробничий цикл. На операційному рівні часи циклу повинні вимірятися для кожного продукту або для кожної товарної серії й на основі отриманих даних виявлятися тенденції. Основна увага повинна приділятися безперервному удосконалюванню й зрештою скороченню часу циклу.

Наприклад, скорочення часу налагодження обладнання дозволяє значною мірою скорочувати розмір оброблюваної партії, що у свою чергу веде до скорочення виробничого циклу й до підвищення гнучкості виробництва. Тому час налагодження повинен вимірюватися по кожному процесу на операційному рівні й періодично контролюватися. Фахівці із сучасних виробничих прийомів також виступають за використання планово-попереджувального технічного обслуговування, тому що це гарантує, що обладнання буде ефективно працювати увесь час і що не виникнуть проблеми, пов'язані з якістю й з несвоєчасністю доставки.

Корисним показником часу простою обладнання є число годин простою обладнання по кожному виробничому осередку. Однак дані по простоях, коли

обладнання не потрібне для виробництва, є нерелевантними. Основну увагу треба приділяти тим простоям, коли обладнання потрібне, але воно не працює. Крім того, слід відслідковувати операції, пов'язані з вузькими місцями. Тут метою повинно бути одержання 100% використання обладнання, необхідного для роботи у «вузьких» місцях.

Хоча виробничі процеси типу «точно в термін» і показники МСЕ спочатку розроблялися для виробничих операцій, вони цілком застосовні й для обслуговуючих компаній. Наприклад, багато споживачів змушені стояти в черзі, щоб одержати ту або іншу послугу. Компанії, що усувають час очікування на обслуговування, виявляють, що в цьому випадку їм легше залучати до себе споживачів. Наприклад, операції, виконувані у фінансовій організації з обробки іпотечної заставної або заявки на одержання кредиту, можуть зажадати значних витрат часу, в якому більша частина доводиться на час очікування, тобто на вид діяльності, що цінності не додає. Таким чином, скорочення часу обробки заявки на обслуговування приводить до підвищення ступеня задоволення споживача й створює потенційні умови для збільшення надходжень.

Крім тимчасових, у набір показників, що ставляться до операційних процесів, також включені показники якості. У цей час більшість організацій розробило для себе програми якості й тому використовує більшу частину наступних показників якості:

- норми бракованих деталей на один мільйон (PPM);
- вихід продукції (частка не бракованих одиниць до загального числа не бракованих вихідних матеріалів);
- вихід якісної продукції з першого разу;
- величина браку;
- частка, що відправляється в утиль;
- повторні роботи;
- число повернень;
- відсоткова частка процесів, що перебувають під статистичним контролем.

У багатьох компаніях постачальники сильно впливають на здатність компанії забезпечувати досягнення її цілей за параметрами часу, якості й витрат. Показники функціонування, що ставляться до діяльності постачальника, включають частоту поставок бракованих матеріалів, число поставок із запізненнями й цінові тренди. Каплан і Нортон рекомендують, щоб для виміру видатків за найбільш важливих внутрішніх бізнес-процесів застосовувалася функціональна калькуляція собівартості. При безперервному поліпшенні або реінжинірингу процесів видатки, отримані таким чином, разом з показниками часу й якості повинні постійно відслідковуватися й виступати як міра відліку.

3. Процеси післяпродажного обслуговування. Остання категорія, що ставиться до внутрішньої перспективи бізнесу, включає види діяльності з гарантійного обслуговування й ремонту, обігу з браком і поверненнями, а також управління платежами споживачів. Крім того, стратегічно важливою метою є налагодження гарних відносин з громадськістю, тому що це також є

одним із суттєвих факторів, що впливають на діяльність компаній у цілому. У компаніях, які прагнуть зробити такі відносини гарними і міцними, застосовуються відповідні показники, які можуть ставитися, наприклад, до безпечного оброблення відходів і побічних продуктів, тобто до напрямів, важливим для того навколишнього середовища, в якому діє компанія.

Каплан і Нортон припускають, що компанії, які намагаються задовольнити очікування своїх цільових споживачів з параметрами післяпродажного обслуговування, можуть вимірювати показники своєї діяльності, використовуючи показники часу, якості й витрат, запропоновані для операційних процесів. Наприклад, час циклу або час обслуговування запиту споживача може вимірювати швидкість реагування на виявлені недоліки. Для визначення видатків на ресурси, необхідні для процесів післяпродажного обслуговування, можуть використовуватися функціональні виміри. А вихід якісної продукції з першого разу може вимірювати відсоток споживчих запитів, обслужених протягом першого обігу, тобто тих варіантів, за яких споживачу, щоб вирішити свою проблему, не потрібно звертатися в організацію декілька разів. А вимірювання часу, якості й витрат можуть застосовуватися компаніями, що активно реалізують свою продукцію в кредит. Мета такого підходу – скоротити час між завершенням проекту й останнім платежем замовника.

Четверта й остання перспектива застосування збалансованої облікової відомості дозволяє визначати інфраструктуру, що бізнес повинен створити, щоб забезпечити довгострокове зростання й удосконалювання. Це перспектива вказує на важливість інвестування в майбутні області, а не тільки в активи й у дослідження й розроблення нової продукції (цей напрям відносно перспективи внутрішніх бізнес-процесів відслідковується за інноваційними процесами). Організаціям, якщо вони збираються досягти своїх довгострокових фінансових цілей, також необхідно інвестувати у свою інфраструктуру (співробітники й організаційні процедури). На основі свого досвіду взаємодії з організаціями, що впроваджують збалансовані облікові відомості, Каплан і Нортон виявили наступні три основні категорії, що дозволяють домагатися цілей навчання й зростання:

- 1) підготовка співробітників;
- 2) характеристики інформаційної системи;
- 3) мотивація, наділення співробітників повноваженнями й забезпечення узгодженості.

Отже, хоча в результаті їхньої роботи було виявлено, що багато компаній демонструють значний прогрес за окремими показниками фінансового, споживчого, інноваційного й операційного напрямів, але ніяких зусиль для виміру результатів, що ставляться до трьох перерахованих категорій, зроблено не було. У міру того як компанії впроваджують процеси менеджменту, в основі яких лежить збалансована облікова відомість, можна очікувати появи в їхньому арсеналі нових, спеціально розроблених показників, що мають відношення до перспективи навчання й зростання.

Контрольні запитання

- 8.1 Дайте визначення управлінського обліку.
- 8.2 Для чого необхідна інформація, яку надає управлінський облік?
- 8.3 Чим відрізняється управлінський облік від фінансового та бухгалтерського?
- 8.4 Що таке облік витрат?
- 8.5 Поясніть концепції управлінського обліку.
- 8.6 Розкрийте сутність управлінського обліку та етапи його розвитку.
- 8.7 Поясніть предмет і метод управлінського обліку.
- 8.8 З яких елементів складається метод управлінського обліку?
- 8.9 Які існують функції управлінського обліку?
- 8.10 Назвіть три розділи управлінського обліку, які відповідають трьом функціям.
- 8.11 Назвіть цілі управлінського обліку.
- 8.12 Що облік повинен забезпечувати на підприємстві?
- 8.13 Назвіть і схарактеризуйте принципи управлінського обліку.
- 8.14 Які дві моделі управлінського обліку використовують в міжнародній практиці за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку?
- 8.15 Яку ви знаєте класифікацію моделей управлінського обліку?
- 8.16 Назвіть три етапи, які проходить кожне підприємство при побудові в себе системи управлінського обліку.
- 8.17 З якою метою установлюється графік документообороту, що він повинен забезпечити, у вигляді чого він оформлюється?
- 8.18 Охарактеризуйте найбільш важливі складові управлінського обліку.
- 8.19 Місце економічного аналізу в управлінському обліку.
- 8.20 Охарактеризуйте особливості аналізу взаємозв'язку показників «витрати-обсяг-прибуток».
- 8.21 У чому полягає аналіз ситуацій для управлінських рішень з окремих проблем?
- 8.22 Поясніть суть економічного аналізу інвестиційних рішень.
- 8.23 Поясніть мету стратегічного управлінського обліку.
- 8.24 Поясніть поняття «збалансована облікова відомість».
- 8.25 Яка мета збалансованої облікової відомості?
- 8.26 Основні принципи збалансованої облікової відомості.
- 8.27 Поясніть фінансову перспективу з погляду збалансованої облікової відомості.
- 8.28 Поясніть споживчу перспективу з погляду збалансованої облікової відомості.
- 8.29 Поясніть перспективу навчання й зростання з погляду збалансованої облікової відомості.
- 8.30 Які показники функціонування використовуються в організаціях обслуговування?

Тема 9 Контролінг як складова управління витратами

1. *Сутність та функції фінансового контролінгу*
2. *Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації*
3. *Методи фінансового контролінгу*

9.1 Сутність та функції фінансового контролінгу

Контролінг – нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю й менеджменту.

Слово контролінг походить від англійського to control – контролювати, управляти, яке, у свою чергу, є похідним від французького слова, що означає «реєстр, список перевірки». Але, незважаючи на те, що найповніше його система уперше була описана і застосована у США, в англійських джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії і США укорінився термін «управлінський облік» (managerial accounting, management accounting), хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (controller), а термін «контролінг» прийнято в Німеччині, звідки він поширився далі.

Щодо його змісту, то судячи з зарубіжної та вітчизняної літератури, контролінг – це поняття надто широке і, на перший погляд, асоціюється зі словом «контроль». Але контролінг не зводиться до простої системи контролю, а охоплює значно ширшу сферу діяльності підприємства, оскільки контролінг – це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства.

Отже, контроль переважно спрямований у минуле, на виявлення помилок і прорахунків, а контролінг – на управління майбутнім для забезпечення тривалого й успішного функціонування суб'єкта господарювання. Спочатку під контролінгом розуміли сукупність завдань у сфері обліку і фінансів, а контролер був головним бухгалтером. Потім це поняття почали трактувати ширше: до функцій контролінгу стали відносити фінансовий контроль і оптимізацію використання фінансових ресурсів та джерел. Водночас, можна стверджувати, що існує неоднозначність трактувань, які характеризують внутрішній зміст поняття «контролінг», при цьому найчастіше його ідентифікують як:

- діяльність щодо забезпечення ефективного управління;
- управління процесом одержання прибутку;
- діяльність з інформаційного забезпечення управління;
- механізм саморегулювання діяльності;

- механізм координації системи управління;
- контроль, що охоплює усі сторони діяльності;
- управлінський облік;
- коментуюча функція менеджменту;
- діяльність, спрямована на оцінку усіх сторін господарювання;
- обліково-аналітична система.

Ряд авторів безспідставно стверджують, що контролінг є важливим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки:

- забезпечує керівництво й акціонерів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збирання, оброблення, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;
- надає інформацію для управління трудовими і фінансовими ресурсами;
- забезпечує виживання підприємства на рівнях стратегічного й тактичного управління;
- сприяє оптимізації залежності «виручка – затрати – прибуток».

Отже, можемо дати таке визначення: *контролінг – це спеціальна саморегулююча система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг.*

Контролінг базується на системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції, витратами та прибутком, кількістю витраченого часу на виробництво продукції, експлуатацією машин та управлінням іншими показниками, які характеризують рівень використання виробничих потужностей і ресурсів усіх видів.

Контролінг як наука пов'язаний з управлінням та регулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система отримання та оброблення інформації про техніко-економічні показники роботи підприємства.

Служби контролінгу безпосередньо не ухвалюють рішення, а здійснюють їхню підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією. Інформаційне забезпечення менеджменту повинно здійснюватись у зрозумілій для користувачів формі. З цією метою відповідна інформація спочатку обробляється, узагальнюється, аналізується і подається користувачам у формі рапортів, звітів, доповідних записок, резюме, рекомендацій, прогнозів тощо.

На практиці розрізняють різні напрями (сектори) контролінгу: фінансовий контролінг, контролінг збуту, дивізіональний контролінг, контролінг виробництва та закупівель тощо.

Існує декілька підходів до визначення місця контролінгу в організаційній структурі підприємства. Головна різниця між ними полягає в характері підпорядкованості служби контролінгу: безпосередньо директору підприємства чи фінансовому директору. Враховуючи коло функцій і завдань, які виконує контролінг, на нашу думку, відділ контролінгу повинен бути включений у структуру фінансово-економічних служб підприємства, які підпорядковуються фінансовому директору. В Європі досить часто керівник фінансово-

економічного відділу, в компетенції якого перебувають фінанси, бухгалтерія, виробничий облік і калькулювання, виконує одночасно функції контролера і фінансиста. На американських же фірмах ці функції, як правило, розділені.

Фінансовий контролінг зорієнтований на функціональну підтримку фінансового менеджменту, що визначає його зміст та основні завдання. Провідною метою фінансового контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Для досягнення цієї мети фінансовий контролінг (контролер) вирішує цілу низку функціональних завдань. Каталог цих завдань наведено у таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

Каталог функцій і завдань фінансового контролера

Функції	Завдання
Координація	– регулювання інформаційних потоків; – координація процесу планування
Фінансова стратегія	– активна участь у розробці фінансової стратегії підприємства та координація роботи з планування фінансово-господарської діяльності; – «продаж» цілей і планів; – вироблення пропозицій щодо адаптації організаційної структури підприємства до обраної стратегії розвитку
Планування та бюджетування	– розробка та постійне вдосконалення внутрішньої методики прогнозування та бюджетування; – забезпечення процесу бюджетування; – участь у розробці інвестиційних та інших бюджетів
Бюджетний контроль	– внутрішній (управлінський) облік = management accounting; – участь у складанні річних, квартальних і місячних звітів; – аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих; – забезпечення постійного аналізу та контролю ризиків у фінансово-господарській діяльності, а також розробка заходів щодо їхньої нейтралізації; – виявлення та ліквідація «вузьких місць» на підприємстві; – своєчасне реагування на появу нових можливостей (виявлення та розвиток сильних сторін); – підготовка звіту про виконання бюджетів і розробка пропозицій щодо коректування планів і діяльності (рапортування)
Внутрішній консалтинг та методологічне забезпечення	– розробка методичного забезпечення діяльності окремих структурних підрозділів; – надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства та структурним підрозділам у процесі розробки фінансової стратегії, планування, розробки і впровадження нових продуктів, процесів, систем
Внутрішній аудит та ревізія	– забезпечення постійного контролю за дотриманням співробітниками установленого документообороту, процедур проведення операцій, функцій і повноважень згідно з покладеними на них обов'язками; – проведення внутрішнього аудиту та координація власної діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудиту підприємства; – забезпечення збереження майна підприємства

Реалізація покладених на фінансовий контролінг завдань досягається в ході виконання службами контролінгу своїх функцій та використання специфічних методів. Залежно від виконуваних функцій і методологічної підтримки фінансовий контролінг поділяють на стратегічний та оперативний. Їхню характеристику подано в таблиці 9.2.

Таблиця 9.2

Характеристика оперативного та стратегічного контролінгу

Ознаки	Стратегічний	Оперативний
Орієнтація	Внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства	Економічна ефективність та рентабельність діяльності підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Тактичний та оперативний
Цілі	Забезпечення виживання. Проведення антикризової політики. Підтримання потенціалу успіху	Забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства
Головні завдання	<ul style="list-style-type: none"> – участь в установленні кількісних та якісних цілей підприємства; – відповідальність за стратегічне планування; – розробка альтернативних стратегій; – визначення критичних зовнішніх та внутрішніх умов, які лежать в основі стратегічних планів; – визначення вузьких та пошук слабких місць; – визначення слабких підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей; – порівняння планових (нормативних) та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень; – аналіз економічної ефективності (особливо інновацій та інвестицій) 	<ul style="list-style-type: none"> – керівництво при плануванні та розробці бюджету (поточне та оперативне планування); – визначення вузьких та пошук слабких місць для тактичного планування; – визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей; – порівняння планових (нормативних) та фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень; – аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів; – мотивація та створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень

Контролінг є однією із функцій управління, зокрема концепцією ефективного управління підприємством, і забезпечує тривале його існування в умовах конкуренції. Сьогодні існують певні концепції контролінгу (таблиця 9.3).

Таблиця 9.3

Основні концепції контролінгу

Орієнтація концепції	Сутність і основні завдання котролінгу в рамках цієї концепції
1	2
На систему обліку	Переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє,

1	2
	створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства
На управлінську інформаційну систему	Створення загальної інформаційної системи управління. Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація, функціонування й інформаційна підтримка, оптимізація інформаційних потоків
На систему управління: – з акцентом на планування і контроль; – з акцентом на координацію	Планування та контроль діяльності структурних підрозділів підприємства. Координація діяльності системи управління підприємства

9.2 Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації

Типовою для багатьох підприємств є проблема неефективного управління ризиками (запізніле їх ідентифікування та нейтралізація) та оперативного виявлення і використання додаткових шансів поліпшення діяльності, наслідком чого може бути зменшення потенціалу розвитку та фінансова криза. З метою своєчасної ідентифікації факторів, які сигналізують про той чи інший напрям розвитку окремих показників, внутрішніх і зовнішніх параметрів діяльності підприємства, вжиття превентивних заходів доцільно впроваджувати систему раннього попередження та реагування (СРПР).

Система раннього попередження та реагування – це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Згідно з найновішими підходами до побудови системи контролінгу на підприємстві у СРПР інтегруються елементи, як стратегічного, так і оперативного контролінгу. Сама ж СРПР повинна логічно вписуватися в систему планування та контролю.

Система раннього попередження і реагування виявляє та аналізує інформацію про приховані обставини, настання яких може призвести до виникнення загрози для підприємства або до втрати потенційних шансів. *Першочерговим завданням системи раннього попередження* є своєчасне виявлення ознак кризи на підприємстві, тобто прогнозування можливого банкрутства. З іншого боку, за допомогою цієї системи виявляються додаткові шанси для суб'єкта господарювання. На базі СРПР і будується система управління ризиками, яка включає ідентифікацію ризиків, їхню оцінку та нейтралізацію.

Процес створення системи раннього попередження і реагування може складатися з таких етапів:

1. Визначення сфер спостереження – установлення об'єктів внутрішньої і зовнішньої діагностики. До основних сфер спостереження в рамках

внутрішньої діагностики належать: фінансова, виробнича, збутова, організаційна. Зовнішня діагностика побудована на аналізі ситуації на ринку (клієнти, конкуренти, кон'юнктура), макроекономічної ситуації в країні та економіко-правових умов діяльності підприємства.

2. Вибір індикаторів раннього попередження, які можуть вказувати на розвиток того чи іншого негативного процесу.

3. Розрахунок граничних значень індикаторів і безпечних інтервалів їх зміни. У ході даного етапу розраховується, наприклад, зона безпеки, тобто позитивна різниця між фактичною виручкою від реалізації та виручкою від реалізації, що відповідає точці беззбитковості; величина продуктивності праці, яка забезпечує конкурентоспроможність підприємства; рівень фінансових показників, достатній для підтримки стабільної ліквідності та платоспроможності суб'єкта господарювання; розрахунок частки ринку, необхідної для забезпечення планового рівня рентабельності, тощо.

4. Формування конкретних аналітичних завдань для аналітичних центрів. До таких завдань можуть належати прогнозування банкрутства підприємства, SWOT-аналіз, бенчмаркінг та ін.

5. Формування інформаційних каналів: забезпечення інформаційного зв'язку між джерелами інформації та системою раннього реагування, між системою та користувачами – керівниками всіх рівнів.

6. Узагальнення отриманих, аналітичних висновків та підготовка пропозицій і рекомендації щодо розвитку сильних сторін та нейтралізації слабких, що є основою розробки проектів управлінських рішень.

Розрізняють дві підсистеми СРПР: система, орієнтована на внутрішні параметри діяльності підприємства, та система, орієнтована на зовнішнє середовище. Предметом дослідження останньої є завчасне прогнозування загроз, передусім з боку контрагентів, держави, конкурентів тощо. Яскравим прикладом застосування даної підсистеми СРПР є проведення банківськими працівниками аналізу підприємств-позичальників у рамках оцінки їхньої кредитоспроможності.

Внутрішньо орієнтована підсистема СРПР спрямована на ідентифікацію ризиків і шансів, які криються всередині підприємства. У своєму розвитку ця підсистема пройшла три покоління: перше було зорієнтовано в здебільшого на ідентифікацію наслідків дії тих чи інших факторів; друге – на визначення симптомів; третє – на виявлення першопричин.

Найскладнішим завданням, яке слід вирішити в процесі організації системи раннього попередження та реагування, є підбір індикаторів раннього попередження та визначення критеріїв їхньої інтерпретації. У науково-практичній літературі здебільшого вирізняють такі блоки індикаторів:

- загальноекономічні – індикатори, які дозволяють своєчасно виявити зміни в тенденціях розвитку кон'юнктури економіки в цілому (використовуються результати досліджень відповідних науково-дослідних економічних і соціологічних інститутів);

- ринкові індикатори – дають можливість виявити тенденції на ринках, на яких здійснює свою діяльність підприємство;

- технологічні індикатори – дають інформацію щодо появи на ринку нових продуктів, методів, процесів тощо;
- соціальні індикатори – демографічна ситуація в країні, вартість робочої сили, рівень мінімальної заробітної плати тощо;
- політичні індикатори – вплив на діяльність підприємств, які мають політичну природу, зокрема тенденції в економічному законодавстві, політика протекціонізму тощо;
- внутрішні індикатори – система показників, які розраховуються на базі внутрішнього (управлінського) обліку та звітності.

Комбінація показників, які є внутрішніми індикаторами раннього попередження, підбирається з урахуванням можливостей прогнозування на їх основі фінансового стану підприємства та загрози банкрутства. Згідно з найновішими розробками у сфері фінансового контролінгу як ключовий внутрішній індикатор раннього попередження рекомендується використовувати показник *Free Cash-flow*. Цей показник є результатом руху грошових коштів у рамках операційної та інвестиційної діяльності й оперативно сигналізує про проблеми в сфері збуту, виробництва, управління оборотними активами тощо.

Отже, органічно вбудована в систему економічних служб підприємства служба контролінгу є функціонально відокремленим напрямом в його роботі, що дозволяє оптимізувати діяльність інших економічних служб з точки зору аналітичних позицій, а також найбільш повно реалізувати можливість вироблення альтернативних підходів для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

9.3 Методи фінансового контролінгу

Служби контролінгу в процесі виконання своїх функцій використовують значну кількість методів. Поряд з окремими загально методологічними та загальноекономічними методами використовуються специфічні.

До перших методів належать такі, як спостереження, порівняння, групування, аналіз, трендовий аналіз, синтез, систематизація, прогнозування.

До основних специфічних методів контролінгу належать:

- аналіз точки беззбитковості;
- бенчмаркінг;
- вартісний аналіз;
- портфельний аналіз;
- SWOT-аналіз (аналіз сильних і слабких місць);
- ABC-аналіз;
- XYZ-аналіз;
- методи фінансового прогнозування (експертні, екстраполяції тощо).

Аналіз точки беззбитковості. Важливим завданням контролінгу (управлінського обліку) є калькуляція ціни, планування прибутку підприємства та асортименту продукції. Дійовим інструментом виконання цього завдання є розрахунок точки беззбитковості та необхідної суми покриття. Цей метод

контролінгу зводиться до визначення мінімального обсягу реалізації продукції (за стабільних умовно постійних витрат), за якого підприємство може, з одного боку, забезпечити беззбиткову операційну діяльність у плановому періоді, з іншого – створити умови для самофінансування підприємства.

Точка беззбитковості характеризує обсяг реалізації продукції за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виручка від реалізації продукції відповідає валовим затратам на її виробництво та реалізацію. Точку беззбитковості називають також точкою «порогового» прибутку чи точкою рівноваги. Розглядуваний метод побудований на тезі, що зі збільшенням обсягів реалізації величина умовно постійних витрат на одиницю продукції зменшується.

Важливим інструментом аналізу конкурентоспроможності підприємства є бенчмаркінг. *Бенчмаркінг* (від англ. *benchmarking* – *установлення контрольної точки*) – це перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів. Основний зміст та мета бенчмаркінгу полягає в ідентифікації відмінностей з порівнюваним аналогом (еталоном), визначення причин цих відмінностей та виявлення можливостей щодо удосконалення об'єктів бенчмаркінгу.

Вартісний аналіз – це метод контролінгу, що полягає в дослідженні функціональних характеристик продукції, яка виробляється, на предмет еквівалентності їхньої вартості та корисності. Отже, в центрі уваги вартісного аналізу перебувають функціональні та вартісні параметри продукції (робіт, послуг), саме тому цей вид аналізу позначають також як функціонально-вартісний. У ході аналізу здійснюється класифікація функцій продукту у розрізі функціональних класів: головні, додаткові та непотрібні. На основі цього розробляються пропозиції щодо мінімізації затрат на виконання кожної функції, а також щодо анулювання другорядних функцій, які потребують значних затрат.

Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Традиційно цей інструмент використовується при оптимізації портфеля цінних паперів інвестора. Фінансист під терміном «портфоліо» розуміє оптимальний з погляду комбінації ризику та прибутковості набір інвестицій (концепція оптимізації портфеля інвестицій Марковіца, модель оцінки капітальних активів). В основі портфельного аналізу покладено два оцінні критерії: теперішня вартість очікуваних доходів від володіння цінними паперами (відсотки, дивіденди) і рівень ризиковості вкладень.

За аналогією з цінними паперами можна проводити аналіз портфеля продукції (послуг), виробництвом яких займається підприємство. Зрозуміло, що портфельний аналіз доцільно використовувати на тих підприємствах, які займаються виробництвом багатьох видів продукції. В ході аналізу окремі продуктові групи виокремлюються у відповідні стратегічні «бізнес-одиниці», кожна з яких оцінюється з погляду прибутковості та ризиковості виробництва.

Даний метод контролінгу використовується при селективному відборі найцінніших для підприємства постачальників і клієнтів, найважливіших видів сировини і матеріалів, найвагоміших елементів затрат, найрентабельнішої продукції, найефективніших напрямів капіталовкладень.

ABC-аналіз полягає у виявленні та оцінці незначного числа кількісних величин, які є найбільш цінними та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників. Згідно з цим методом досліджувана сукупність, наприклад запаси сировини та матеріалів, ділиться на три частини:

1) група А – запаси, які є найбільш цінними з погляду їх вартості, однак можуть використовуватися підприємством у незначній кількості в натуральному вираженні;

2) група В – середні за величиною запаси як у кількісному, так і в грошовому вираженні;

3) група С – запаси з найбільшою часткою в натуральному вираженні, однак незначні з погляду їхньої вартості.

Методи фінансового прогнозування. Виконання функцій стратегічного та оперативного контролінгу, система раннього попередження та реагування, довгострокове планування та бюджетування значною мірою ґрунтуються на фінансових прогнозах.

У науково-практичній літературі виокремлюють три основні групи методів прогнозування:

- суб'єктивні (експертні) методи визначення прогнозних показників;
- каузальне прогнозування;
- методи екстраполяції.

Одним із важливих методів стратегічного контролінгу є так званий аналіз сильних (Strenght) і слабких (Failure) місць, а також наявних шансів (Opportunity) і ризиків (Threat). В економічній літературі цей вид аналізу позначається також як *SWOT-аналіз (SWOT-analysis)*. Даний вид аналізу може здійснюватися стосовно всього підприємства, його структурних підрозділів, а також у розрізі окремих видів продукції. На основі результатів аналізу ендогенного середовища розробляються рекомендації щодо:

- 1) усунення наявних слабких місць;
- 2) ефективного використання існуючого потенціалу (сильних сторін).

У результаті SWOT-аналізу екзогенного середовища виявляється позитивний і негативний вплив на підприємство ззовні. На основі цього виробляються пропозиції стосовно:

- 1) нейтралізації можливих ризиків;
- 2) використання додаткових шансів.

Для розробки стратегій недостатньо констатувати вплив тих чи інших факторів середовища. Щоб забезпечити виживання підприємства у довгостроковій перспективі, необхідно прогнозувати тенденції розвитку шансів і загроз.

Те, що аналіз і прогнозування тенденцій треба проводити одночасно, підтверджує перелік етапів проведення SWOT-аналізу (таблиця 9.4).

Основні етапи застосування SWOT-аналізу

Аналіз поточної ситуації (діагноз)	Аналіз майбутнього (прогноз)
1. Аналіз критичних внутрішніх та зовнішніх факторів	5. Прогнозування тенденцій розвитку для кожного (обраного) зовнішнього фактора
2. Оцінка зовнішніх факторів (експертиза)	6. Розробка вимог до рекомендацій, що посилюють переваги й усувають недоліки кожного з внутрішніх факторів
3. Оцінка внутрішніх факторів (експертиза)	7. Якими ми бажаємо та можемо бути?
4. Хто ми є і які наші конкурентні переваги (недоліки)?	8. Формулювання стратегії для кожного напряму господарської діяльності

SWOT-аналіз може бути деталізованішим і проводиться в розрізі окремих функціональних блоків діяльності, центрів затрат, видів продукції тощо.

У процесі аналізу сильні та слабкі місця підприємства слід оцінювати з урахуванням основних тенденцій змін у зовнішньому щодо підприємства середовищі. Так, ліквідність підприємства на актуальну дату може бути сильною стороною підприємства, однак через деякий період внаслідок дії зовнішніх факторів вона може стати недостатньою і перетворитися на слабе місце.

Оскільки сильні та слабкі місця, як правило, є відносними величинами, в процесі аналізу їх слід порівнювати з аналогіями на підприємствах-конкурентах. Під час аналізу сильних і слабких місць визначаються критичні сфери, які під дією специфічних зовнішніх і конкурентних факторів впливають на економічні результати підприємства. Потім визначаються ключові параметри фактори, що впливають на ефективність господарської діяльності. На практиці досить часто в ході SWOT-аналізу використовуються такі методи контролінгу, як анкетування та ABC-аналіз. Результати аналізу унаочнюються у вигляді діаграм, матриць, схем, графіків.

Контрольні запитання

- 9.1 Поясніть поняття «контролінг».
- 9.2 Охарактеризуйте види контролінгу.
- 9.3 Поясніть поняття «система раннього попередження та реагування».
- 9.4 Охарактеризуйте основні методи фінансового контролінгу.

ПРАКТИКУМ З УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Практичне заняття 1

Мета: визначити основні задачі управління витратами на підприємстві, з'ясувати сутність поняття «витрати», складові процесу управління витратами та взаємозв'язок його функцій, особливості витрат як предмета управління, принципи управління витратами на підприємстві.

Теми рефератів:

1. Концепція витрат як економічної категорії.
2. Сутність процесу управління витратами.
3. Вплив менеджменту на витрати підприємства.
4. Особливості управління витратами підприємств різних галузей.
5. Система управління витратами: принципи та функції.
6. Взаємозв'язок теорії виробництва і витрат.
7. Роль і значення управління витратами в умовах ринкової економіки.
8. Місце управління витратами в системі менеджменту підприємств і організацій.
9. Функціональний підхід до формування системи управління витратами.
10. Оцінка ефективності функціонування системи управління витратами

Практичне заняття 2

Мета: класифікувати витрати за різними ознаками і використовувати набуті знання для складання фінансової звітності, прийняття рішень та контролю за їх виконанням, розуміти поведінку витрат, визначати функцію витрат різними методами, оцінювати надійність функції витрат.

Практичне завдання 1: Є такі дані за рік. Власник фірми сплатив найманим працівникам 50,0 тис. грн. Плата відсотків за кредит склала 100,0 тис. грн, амортизаційні відрахування 50,0 тис. грн, витрати на сировину, опалення, ремонт 30,0 тис. грн. Сукупний дохід фірми (виручка від реалізації) становить 300,0 тис. грн.

Якщо б власник фірми сам улаштувався на посаду управляючого іншою фірмою, то одержав би там зарплату 60,0 тис. грн. Від вкладень свого капіталу в інше підприємство він міг би одержувати 20,0 тис. грн.

Визначте бухгалтерські витрати, економічні витрати, бухгалтерський прибуток, економічний прибуток. На основі одержаних показників визначте, чи треба власникові продовжувати свою справу?

Практичне завдання 2: ВАТ «Автомобіліст» має такі показники роботи одного автомобіля:

- балансова вартість на початок року – 60000,0 грн.;
- ліквідаційна вартість після двох років використання становитиме 20000,0 грн.;

- витрати на технічне обслуговування (2 рази за рік) – 1200,0 грн.;
- запасні частини з розрахунку на 1000 км пробігу – 200,0 грн.;
- вартість ліцензії (за рік) – 800,0 грн.;
- страхові платежі (за рік) – 1500,0 грн.;
- заміна автошин після 25000 км пробігу (4 шини по 375 грн.) – 1500,0 грн.;
- вартість 1 л бензину (10 л на 100 км пробігу) – 30,0 грн.

Необхідно поділити витрати на змінні та постійні і скласти таблицю витрат за рік при різних обсягах пробігу автомобіля (5000, 10000, 20000, 30000 км) та визначити для кожного рівня:

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

Практичне завдання 3: За звітний період обсяг виробництва цеху збільшився на 20%, а сукупні витрати зросли з 400 000 грн. до 460 000 грн.

Необхідно:

- 1) розподілити загальні витрати звітного періоду на змінні та постійні на основі їх динаміки;
- 2) обчислити планові витрати, якщо обсяг виробництва в плановому періоді зросте на 10%.

Вказівка. Вважати величину постійних витрат у звітному та плановому періодах однаковою й визначити її з допомогою простого рівняння, в якому постійні витрати – невідома величина.

Практичне завдання 4: Змінні витрати на один виріб становлять 700 грн., постійні витрати за рік – 300000 грн. Річний обсяг виготовлення і продажу виробу – 1000 шт.

Необхідно визначити ціну виробу, за якої підприємство одержить 200000 грн. річного прибутку.

Обчислити, на скільки треба збільшити обсяг виробництва, щоб одержати такий прибуток, знизивши визначену ціну на 10%.

Вказівка. Скласти рівняння, в якому прибуток обчислюється як виручка мінус витрати. В першому випадку невідома величина рівняння – ціна, в другому – обсяг виробництва.

Практичне заняття 3

Мета: зрозуміти мету та сутність калькулювання витрат, вивчити види калькуляції собівартості та чотири методи обліку витрат й обчислення собівартості продукції (послуг).

Практичне завдання 1: Компанія «Вітрила» виконує роботи з виготовлення вітрил для яхт за індивідуальними замовленнями. Бюджет на наступний рік передбачає такі витрати:

- прямі витрати праці, год.	6000
- пряма оплата праці, грн.	30000,0
- оплата непрямих витрат праці, грн.	9000,0

- амортизація обладнання і приміщень, грн.	3000,0
- орендна плата і місцеві податки, грн.	5000,0
- опалення, освітлення, енергоносії, грн.	2000,0
- витрати машинного часу, год.	2000
- прямі витрати матеріалів, грн.	3000,0
- непрямі витрати матеріалів, грн.	500,0
- інші непрямі витрати, грн.	200,0

Компанія одержала замовлення на виготовлення вітрил, на виконання якого за попередніми розрахунками буде витрачено 15 год. прямих витрат праці, 7 год. машинного часу та матеріалів на суму 30,0 грн. Амортизація розподіляється у складі непрямих витрат.

Визначити повні витрати на виконання замовлення, якщо непрямі витрати розподіляються пропорційно прямим витратам:

- 1) праці;
- 2) машинного часу;
- 3) матеріалів.

Пояснити одержані результати розрахунків.

Практичне завдання 2: Хімічний завод виготовляє з однієї сировини два продукти (А і Б). Виробничі витрати за місяць становлять 18 200 грн. Продукти А і Б реалізуються без додаткової подальшої обробки. Обсяг виробництва продукту А за місяць – 1000 л (ціна – 15 грн./л), продукту Б – 500 л (ціна – 22 грн./л). Адміністративні витрати і витрати на збут – 5000 грн.

Обчислити виробничу собівартість одиниці продукції А і Б, розподіливши витрати пропорційно обсягу виробництва в ринкових цінах.

Визначити собівартість залишків готової продукції за умови, що на початок місяця на складі продукції не було, а за місяць передбачається продати продукту А – 800 л, продукту Б – 450 л.

Обчислити валовий та операційний прибуток за місяць.

Вказівка. Задача передбачає розподіл сукупних витрат у сумісному (комплексному) виробництві, коли з однієї сировини і в результаті одного технологічного процесу одержують декілька продуктів. Найпростішим і практично прийнятним методом розподілу витрат за цих умов є розподіл їх пропорційно обсягу виробництва в цінах продажу товару.

Теми рефератів:

1. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат промислових підприємств.
2. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат сільськогосподарських підприємств
3. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств хлібопекарської галузі.
4. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств цукрової промисловості.
5. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств кондитерської промисловості.
6. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств сиро-молочного виробництва.

7. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств ковбасного виробництва.

8. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств виноробного виробництва.

9. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств спиртової промисловості.

10. Особливості калькулювання собівартості продукції та основні напрямки зниження витрат підприємств пивоварної промисловості.

Практичне заняття 4

Мета: розуміти поняття «місце витрат», «центр відповідальності», усвідомлювати мету і принципи організації управління витратами за центрами відповідальності, оволодіти методичними основами планування витрат підрозділів підприємства, прийомами розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами за складання кошторисів і визначення собівартості послуги.

Практичне завдання 1: Підприємство має два основні виробничі підрозділи і два підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв. Їх витрати за місяць (без урахування витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництва у кошторисах основних виробничих структурних одиниць) становлять:

- основні виробничі підрозділи (В1 і В2) – відповідно 120 тис. грн. і 80 тис. грн.;

- підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв (Д1 і Д2) – відповідно 20 тис. грн. і 10 тис. грн.

Витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв розподіляються пропорційно обсягам наданих послуг. Їх частки наведено у таблиці, %:

Постачальник послуг	Споживачі послуг			
	Основні виробничі підрозділи		Підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв	
	В1	В2	Д1	Д2
Д1	30	40	-	30
Д2	50	30	20	-

Необхідно обчислити витрати основних виробничих підрозділів з урахуванням послуг структурних одиниць допоміжного та обслуговуючого виробництв з допомогою методів прямого розподілу, повторного розподілу і системи рівнянь.

Практичне завдання 2: Підрозділ підприємства виготовляє вироби А і Б. Прямі змінні витрати на ці вироби (матеріали, зарплата) становлять відповідно 60 і 80 грн. Планові річні загальновиробничі витрати підрозділу – 2000000 грн.,

у тому числі змінні – 800000 грн., постійні – 1200000 грн. Завантаження парку технологічного устаткування річною виробничою програмою – 400000 машино-годин.

Необхідно:

1) обчислити загальновиробничі витрати на вироби А і Б, якщо їх машиномісткість – відповідно 5 і 8 машино-годин;

2) визначити виробничу собівартість зазначених виробів.

Вказівка. За базу розподілу загальновиробничих витрат у задачі взято машино-години. Спочатку обчислюється собівартість однієї машино-години, яка в подальшому є нормативом визначення загальновиробничих витрат по кожному виробу.

Практичне завдання 3: На машинобудівному підприємстві за рішенням його керівництва розробляється механізм внутрішнього ціноутворення. Ухвалено внутрішню планово-розрахункову ціну на продукцію виробничих підрозділів з предметно-замкнутим циклом формувати за схемою:

ціна = собівартість продукції підрозділу + прибуток.

Величина прибутку в ціні визначається шляхом розподілу прибутку за кінцевим виробом пропорційно вартості обробки (собівартість виготовлення продукції підрозділом без прямих матеріальних витрат). Витрати на продукцію (прилад П) для механоскладального цеху підприємства наведено в таблиці:

Стаття витрат	Витрати на прилад П, грн.
Основні матеріали та куповані напівфабрикати	65,00
Напівфабрикати інших цехів	32,00
Енергія технологічна	13,10
Зарплата виробничих робітників	24,20
Відрахування на соціальні потреби	13,00
Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування	28,70
Загальновиробничі витрати	15,00

Ціна готової машини, котра містить прилад П, становить 1000 грн., повна собівартість – 800 грн, вартість обробки – 400 грн.

Визначити величину планово-розрахункової ціни на продукцію цеху на основі її моделі, вибраної на підприємстві.

Вказівка. Визначення внутрішньої ціни на продукцію виробничого підрозділу здійснюється за формулою:

$$ВЦ_i = C_i + П \cdot \frac{C_i^0}{\sum_{j=1}^n C_j^0}, \quad C_i^0 \in \{C_j^0 / j = \overline{1, n}\}$$

де ВЦ_i – внутрішня ціна і-го напівфабрикату;

і – вид напівфабрикату, котрий міститься у кінцевому виробі;

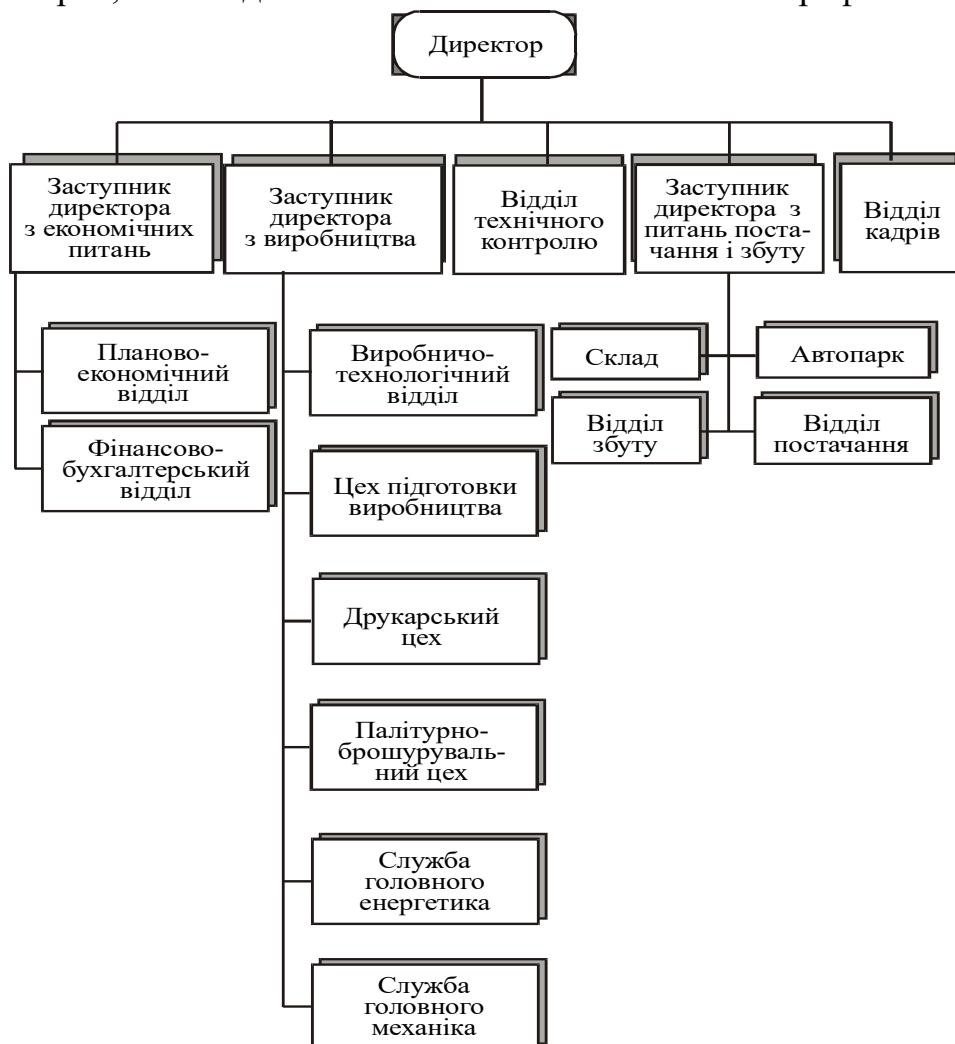
C_i – собівартість виготовлення і-го напівфабрикату;

П – прибуток за готовим виробом;

C_i⁰ – вартість виготовлення і-го напівфабрикату в підрозділі без прямих матеріальних витрат;

$\sum_{j=1}^n C_j^0$ – вартість виготовлення виробу в цілому без прямих матеріальних витрат.

Практичне завдання 4: На рисунку наведено організаційну структуру ПрАТ «Палітра», метою діяльності якого є виконання поліграфічних послуг:



Дати характеристику підрозділів (центрів відповідальності) підприємства за наведеною формою:

Назва центру	Сфера відповідальності	Тип центру	Звітні показники

Практичне заняття 5

Мета: вміти визначати точку безбитковості, обсяг діяльності, необхідний для отримання бажаного прибутку, прибуток за певного обсягу діяльності, будувати графіки: безбитковості, взаємозв'язку «обсяг – прибуток», маржинального доходу, вміти визначати вплив зміни витрат, ціни та (або) обсягу діяльності на прибуток підприємства, визначати фактор операційного важеля й використовувати його для передбачення зміни прибутку.

Практичне завдання 1: ПрАТ «Прилуки» виробляє один вид продукції і реалізує за середньою ціною 56,0 грн. за одиницю. Змінні витрати на виробництво одиниці продукції складають 20,0 грн, постійні витрати – 16200,0

грн за місяць. Проектна потужність підприємства – 1000 одиниць продукції, ставка оподаткування прибутку – 19,0%.

Необхідно визначити:

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

2) суму чистого прибутку (збитку), який отримає підприємство при досягненні проектної потужності;

3) яку кількість продукції необхідно реалізувати, щоб отримати чистий прибуток:

а) 8100,0 грн.;

б) 9,0 грн. на одиницю реалізованої продукції;

в) 20,0% від обсягу реалізації;

4) яку необхідно встановити ціну за одиницю продукції, щоб підприємство при досягненні проектної потужності могло одержати 9000,0 грн. чистого прибутку.

Практичне завдання 2: Фірма має коефіцієнт маржинального доходу 40,0% і повинна реалізувати 30000 одиниць продукції за ціною 50,0 грн., щоб бути беззбитковою.

Необхідно обчислити:

а) загальні постійні витрати;

б) змінні витрати на одиницю.

Практичне завдання 3: Підприємство виготовляє та продає телефонні автовідповідачі. Змінні витрати підприємства на одиницю продукції складають: виробничі – 100,0 грн., реалізаційні – 15,0, адміністративні – 35,0, а загальні постійні витрати – 35000,0 грн. Ціна продажу одиниці продукції – 250,0 грн. Поточний обсяг виробництва та реалізації продукції за місяць становить 400 од., що знаходиться в межах релевантного діапазону.

Необхідно визначити точку беззбитковості виробництва та запас міцності у натуральному та грошовому виразі.

Практичне завдання 4: Змінні витрати на один виріб становлять 650,0 грн., постійні витрати на рік – 5,1 тис. грн. Річний обсяг виробництва і продажу – 1500 шт.

Необхідно визначити:

1) ціну виробу, за якої одержить 250,0 тис. грн. річного прибутку;

2) на скільки треба збільшити обсяг виробництва, щоб одержати такий прибуток, знизивши ціну на 12,0%.

Практичне завдання 5: На малому підприємстві виробляють три види продукції: А, Б, В, дані про які наведено в таблиці:

Вид виробу	Обсяг продажу за місяць, шт.	Виробничі витрати на реалізовану продукцію, грн.		Прямі виробничі витрати (на одиницю продукції)	Ціна, грн.
		Розподілені загальновиробничі витрати			
		постійні (на весь обсяг)	змінні (на одиницю продукції)		
А	9000	5400	0,6	4	7
Б	2000	2400	1,2	8	15
В	5000	4500	0,9	6	7,5

Адміністративні витрати і витрати на збут за місяць відповідно становлять 4000 і 5000 грн.

Необхідно:

- 1) обчислити прибуток від операційної діяльності підприємства за місяць: весь і за видами продукції;
- 2) обчислити маржинальний прибуток підприємства за місяць за видами продукції;
- 3) зробити висновок щодо доцільності подальшого виробництва продукції кожного виду.

Практичне заняття 6

Мета: оволодіти особливостями управління зниженням витрат, класифікувати фактори, що впливають на витрати підприємства; вивчити основні техніко-економічні чинники управління витратами; вміти застосовувати засоби і методи контролю витрат на практиці; вивчити особливості системи стимулювання економії ресурсів на підприємстві.

Практичне завдання 1: Нехай планова величина витрат підрозділу на утримання та експлуатацію обладнання становить 17510,0 грн., у тому числі змінна частина – 7250,0 грн. Фактична величина вказаного виду витрат дорівнює 17565,0 грн.

Необхідно встановити відхилення фактичних витрат від планових, враховуючи той факт, що завдання з виробничої програми підрозділ виконав на 102,5%.

Практичне завдання 2: За даними таблиці необхідно:

- 1) перерахувати планові витрати на фактичний обсяг виробництва;
- 2) визначити результат діяльності підрозділу за показником витрат (економія, перевитрати).

Витрати цеху за місяць, грн.

Стаття витрат	Планові витрати	Фактичні витрати
Прямі матеріальні витрати	48000	50400
Прямі витрати по заробітній платі	24000	25200
Інші прямі витрати	12000	10800
Загальновиробничі витрати, у тому числі:	36000	37200
- змінні	12000	13440
- постійні	24000	23760
Усього	120000	123600

План за обсягом виробництва цех виконав на 108%. Перевиконання плану було доцільним.

Практичне заняття 7

Мета: розуміти поняття «бюджетування», «бюджет», «бюджетний контроль»; визначати об'єкт бюджетування; усвідомлювати мету бюджетування, сфери застосування бюджетування, стадії бюджетування, основні підходи до організації процесу бюджетування, напрями бюджетування; види бюджетів у фінансовому плануванні; класифікувати основні бюджети.

Практичне завдання 1: Об'єднання «Полімермаш» для ремонту використовує деталі, які можна виробляти власними силами, а можна у необмеженій кількості придбавати у постачальників. При власному виготовленні змінні витрати на одну деталь складають 50,0 грн., а постійні – 100000,0 грн. за рік. У постачальників ціна за одну деталь становить 150,0 грн.

Необхідно визначити, при якій річній потребі в деталях вигідно виробляти їх власними силами, а при якій – купувати у постачальників.

Практичне завдання 2: Підприємство «Атлант» готується до складання основного (зведеного) бюджету на наступний рік, виходячи з таких нормативних даних:

Показник	Вид продукції	
	А	Б
Розрахунковий обсяг продажів, од.	5000	1000
Ціна за одиницю продукції, грн.	105,4	164,0
Запаси готової продукції:		
- на початок року, од.	100	50
- на початок року, грн.	8670	5810
- на кінець року, од.	1100	50
Норми витрат матеріалів на одиницю продукції, кг		
- матеріал 201110	12	12
- матеріал 201120	6	8
Норми витрат праці на одиницю продукції, люд.-год.	14	20

Незавершеного виробництва немає. Залишки матеріалів:

Показник	Матеріал	
	201110	201120
На початок періоду, кг	5000	5000
На кінець періоду, кг	6000	1000
Нормативна вартість, грн./кг	1,20	2,60

Основна заробітна плата – 2,05 грн. за годину.

Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно відпрацьованому часу.

Для досягнення очікуваного обсягу виробництва необхідні такі витрати загального характеру, грн.:

- змінні загальновиробничі – 153000,0;
- постійні загальновиробничі – 55000,0;
- адміністративні – 37000,0;
- комерційні – 38000,0.

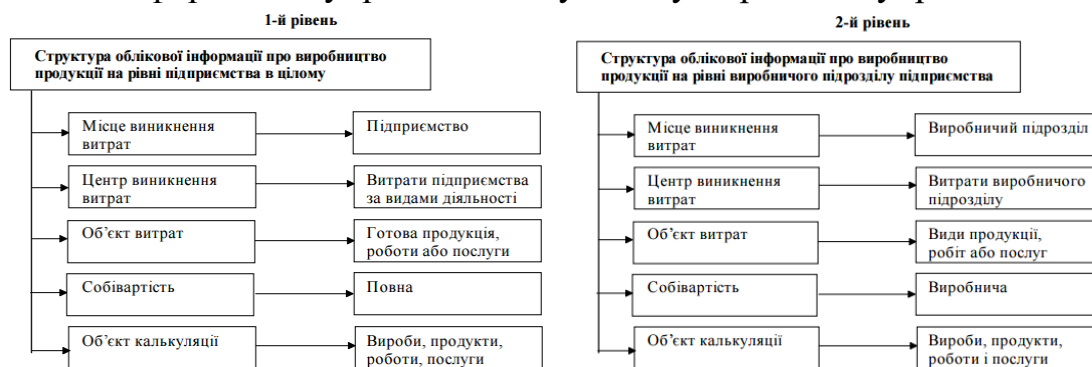
На підставі наведених даних необхідно скласти:

- 1) бюджет продаж;
- 2) бюджет виробництва;
- 3) бюджет витрачання основних матеріалів;
- 4) бюджет придбання основних матеріалів;
- 5) бюджет прямих витрат праці;
- 6) бюджет собівартості виготовленої продукції;
- 7) бюджет собівартості реалізованої продукції;
- 8) бюджетний звіт про прибутки і збитки.

Практичне заняття 8

Мета: зрозуміти поняття «управлінський облік»; розглянути відмінності між управлінським та фінансовим обліком; усвідомити сутність управлінського обліку та етапи його розвитку; визначити предмет і метод управлінського обліку, принципи, функції і цілі управлінського обліку; розглянути етапи побудови управлінського обліку на підприємстві; показати різні складові стратегічного управлінського обліку; пояснити сутність збалансованої облікової відомості; представити кожні із чотирьох основних напрямів використання збалансованої облікової відомості; навести приклади показників функціонування по кожному із чотирьох напрямів використання збалансованої облікової відомості.

Практичне завдання 1: Поясніть економічну суть і значення формування економічної інформації в управлінському обліку за рівнями управління:



Практичне завдання 2: Відповідно до проектно-технічної документації вартість ковбасного цеху становитиме 2000 дол. США.

Підрахуйте економічний ефект, якщо закупівельна ціна 1 ц живої ваги становить: великої рогатої худоби (ВРХ) – 700 грн.; свиней – 500 грн. Середня реалізаційна ціна 1 кг ковбасних виробів – 13 грн. Визначте, який чистий прибуток матиме підприємець, якщо у місяць він може виробляти 5, 10 і 15 тон ковбасних виробів.

Практичне заняття 9

Мета: зрозуміти поняття «контролінг»; розглянути види контролінгу; усвідомити сутність оперативного та стратегічного контролінгу; розглянути систему раннього попередження та реагування; визначити та дослідити основні методи фінансового контролінгу.

Практичне завдання 1: Визначити для менеджменту найбільш потужні по обігу регіони чи ринковий простір, виходячи з даних таблиці, в якій наведено початкові статистичні дані для ABC-аналізу, млн. грн.:

Регіони	Рівень обігу, виріб 1	Рівень обігу, виріб 2	Інші вироби	Обіг в цілому
Район продажу a	10	8	2	20
Район продажу b	5	70	5	80
Район продажу c	5			5
Район продажу d	30	5		35
Район продажу e	20	17	8	45
Район продажу f	25	15		40
Район продажу n			15	15
Обіг разом	95	115	30	240

При цьому слід урахувати, що реалізований збут по найприбутковіших виробках та регіонах є точкою відліку для подальшого планування та ринкової стратегії.

Провести ABC-аналіз та визначити райони, які вимагають особливої уваги менеджменту. Сформулювати адекватні пропозиції.

Практичне завдання 2: Розрахувати показник економічної доданої вартості (EVA), якщо:

- чистий прибуток підприємства (ЧПр) = 32,8 тис. грн.;
- власний капітал (ВлК) = 2638 тис. грн.;
- необоротні активи (НА) = 1448 тис. грн.;
- розмір виплат власникам підприємства (ЧПв) = 12% від ЧПр;
- цінова знижка (ЦЗ) = 9%;
- термін відстрочки (ТВ) = 32 дні;
- вартість позики банку (ВКб) = 27%;
- витрати по залученню банківської позики (ВПб) = 5%;
- ставка по кредиту з оформленням векселя (ВКв) = 17%.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. *Управління витратами – це:*

- а) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для зовнішніх користувачів в процесі управління підприємством;
- б) процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень;
- в) облік для всіх зацікавлених;
- г) це динамічний процес, який включає в себе управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства.

2. *Суб'єктами управління витратами виступають:*

- а) керівники і спеціалісти підприємства і виробничих підрозділів;
- б) податкові органи;
- в) фінансові та кредитні установи;
- г) постачальники та підрядники.

3. *Об'єктами управління витратами є:*

- а) трудові, матеріальні та фінансові ресурси на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції (робіт, послуг).
- б) розрахунки з покупцями і замовниками;
- в) податкова звітність;
- г) ринки збуту продукції (робіт, послуг).

4. *Головною метою управління витратами є:*

- а) побудова внутрішнього економічного процесу обліку і контролю витрат по підприємству в цілому та в розрізі його підрозділів задля виявлення реального фінансового результату роботи підприємства;
- б) складання звітності для потреб зовнішніх користувачів;
- в) надання інформації про нарахування та сплату податків податковим органам;
- г) інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства.

5. *Основними задачами управління витратами на підприємстві є:*

- а) оцінювання ефективності виробництва;
- б) планування перспективи розвитку підприємства;
- в) розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- г) всі відповіді вірні.

6. *Функції управління витратами такі:*

- а) планування, організація;

- б) аналіз, мотивація, прийняття рішень;
- в) контроль та регулювання витрат;
- г) всі відповіді вірні.

7. *Управління витратами вивчає свій предмет за допомогою таких методів:*

- а) метод спостереження;
- б) порівняння;
- в) аналіз, синтез;
- г) всі відповіді вірні.

8. *Зовнішні чинники, що впливають на рівень витрат підприємства, такі:*

- а) ринок капіталу, сировини і матеріалів;
- б) ринок технологій, праці;
- в) економіко-політична та соціально-політична сфери;
- г) всі відповіді вірні.

9. *Внутрішні чинники, що впливають на рівень витрат підприємства, такі:*

- а) маркетинг; трудові, технічні і технологічні ресурси;
- б) випущена продукція;
- в) організаційна структура підприємства, його фінансовий стан; територіальне місцезнаходження;
- г) всі відповіді вірні.

10. *Економічні витрати – це:*

- а) внутрішні та зовнішні витрати підприємства;
- б) явні та імпліцитні витрати;
- в) витрати виробництва;
- г) відповіді а), б).

11. *Бухгалтерські витрати – це:*

- а) внутрішні та зовнішні витрати підприємства;
- б) явні та імпліцитні витрати;
- в) відповіді а), б);
- г) зовнішні витрати підприємства.

12. *Економічний прибуток – це різниця між сукупним доходом підприємства та:*

- а) внутрішніми витратами;
- б) зовнішніми витратами;
- в) явними та імпліцитними витратами;
- г) нормальними витратами.

13. *Підсумок витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів – це:*

- а) економічні витрати;
- б) бухгалтерські витрати (явні, зовнішні);

- в) неявні (внутрішні);
- г) середні загальні витрати.

14. До витрат підприємства належать:

- а) збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу;
- б) погашення одержаних позик;
- в) попередня (авансована) оплата запасів, робіт, послуг;
- г) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала.

15. За видами діяльності дохід підприємства поділяється на отриманий внаслідок:

- а) звичайної діяльності;
- б) надзвичайних подій;
- в) комерційної діяльності;
- г) вірні відповіді а) і б).

16. Витрати звичайної діяльності поділяють на витрати:

- а) операційної діяльності;
- б) фінансової діяльності;
- в) інвестиційної діяльності;
- г) всі відповіді вірні.

17. Групування витрат операційної діяльності відбувається за такими економічними елементами:

- а) матеріальні витрати, фінансові витрати, амортизація, інші операційні витрати;
- б) витрати на соціальні заходи, операційні витрати, інші операційні витрати, амортизація, витрати на сировину та матеріали;
- в) витрати на соціальні заходи, надзвичайні витрати, операційні витрати, амортизація, фінансові витрати;
- г) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

18. Для прийняття управлінських рішень витрати класифікуються на:

- а) релевантні і не релевантні;
- б) продуктивні і непродуктивні;
- в) прямі і непрямі;
- г) основні і накладні.

19. Для контролю за виконанням витрати класифікуються на:

- а) контрольовані і неконтрольовані;
- б) витрати на продукцію і витрати періоду;
- в) постійні і змінні;

г) маржинальні і середні.

20. Вид продукції, стадія виробництва, замовлення, програма, для яких організують відокремлений облік витрат, – це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) предмет обліку витрат.

21. 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 витрачення інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення;
- г) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

22. Контрольовані витрати – це:

- а) витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення;
- б) витрати, які вимагають сплати грошей або витрачення інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення;
- в) витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив;
- г) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

23. 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; г) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

24. 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 витрачення інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення;
- г) сукупність змінних витрат виробництва.

25. Можливі витрати (втраати) – 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;
- г) сукупність постійних витрат виробництва.

26. 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;
- г) витрати, величина яких не може бути змінна внаслідок прийняття рішення.

27. 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 змінна внаслідок прийняття рішення;
- г) витрати величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

28. Виробничі накладні витрати – це:

- а) витрати пов'язані з обслуговуванням та управлінням процесу виробництва, які не можуть бути віднесені до собівартості продукції 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;
- г) сукупність прямих витрат на виробництво продукції.

29. 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;
- г) витрати на оформлення документів.

30. Витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення, – це витрати:

- а) релевантні;
- б) не релевантні;

- в) вичерпані;
- г) маржинальні.

31. *Витрати, що складають різницю між окремими варіантами альтернативних рішень, називаються:*

- а) диференціальними;
- б) релевантними;
- в) вичерпаними;
- г) маржинальними.

32. *Для оцінки запасів та визначення фінансових результатів витрати класифікуються на:*

- а) витрати на продукцію і витрати періоду;
- б) постійні і змінні;
- в) маржинальні і середні;
- г) продуктивні і непродуктивні.

33. *До прямих належать витрати, які:*

- а) здійснюються регулярно;
- б) безпосередньо відносяться на окремі види продукції;
- в) є постійними;
- г) змінюються в часі.

34. *До постійних належать витрати, величина яких:*

- а) зі збільшенням обсягу виробництва залишається постійною на одиницю продукції;
- б) зростає зі збільшенням обсягу виробництва;
- в) не залежить від зміни обсягу виробництва в межах певної виробничої потужності підприємства;
- г) зменшується зі збільшенням обсягу виробництва.

35. *Вичерпаними є витрати, які:*

- а) забезпечують отримання доходу у майбутніх звітних періодах;
- б) капіталізуються у вигляді активів підприємства;
- в) формують собівартість продукції;
- г) змінюються в часі.

36. *За збільшення обсягу діяльності:*

- а) постійні витрати на одиницю продукції збільшуються;
- б) загальна сума постійних витрат збільшується;
- в) постійні витрати на одиницю продукції зменшуються;
- г) постійні витрати на одиницю продукції не змінюються.

37. *Підприємство бажає замінити старе обладнання. Вкажіть, які дані є релевантними для прийняття такого рішення:*

- а) можлива ціна продажу старого обладнання;
- б) накопичений знос старого обладнання;
- в) ціна придбання нового обладнання;
- г) немає правильної відповіді.

38. До непрямих належать витрати, які:

- а) здійснюються періодично;
- б) змінюються в часі;
- в) залежать від номенклатури продукції;
- г) не відносяться безпосередньо на окремі види виробів у багатопродуктовому виробництві;

39. За способом перенесення вартості на продукцію витрати бувають:

- а) прямі та непрямі;
- б) змінні та постійні;
- в) поточні, довгострокові, одноразові;
- г) всі відповіді вірні.

40. Прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці включаються до складу:

- а) загальновиробничих витрат;
- б) виробничої собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);
- в) інших операційних витрат;
- г) витрат на збут.

41. Які витрати підприємства не зміняться, якщо діяльність одного з виробничих підрозділів тимчасово припинена:

- а) прямі витрати на оплату праці;
- б) прямі матеріали;
- в) непрямі накладні витрати;
- г) всі відповіді вірні.

42. Зі зменшенням обсягу виробництва частка постійних витрат у загальній їх сумі:

- а) зменшується;
- б) збільшується;
- в) залишається незмінною;
- г) спочатку зменшується, а згодом зростає.

43. Змінні витрати – це витрати, величина яких:

- а) змінюється на одиницю продукції внаслідок НТП;
- б) нестабільна у часі;
- в) залежить від обсягу виробництва;
- г) залежить від номенклатури продукції, що виготовляється.

44. *Витрати на продукцію – це:*

- а) повна виробнича собівартість продукції;
- б) змінні витрати;
- в) прямі витрати;
- г) основні витрати.

45. *Витрати періоду – це:*

- а) прямі виробничі витрати;
- б) загальновиробничі витрати;
- в) адміністративні та загальногосподарські витрати;
- г) відповідь б), в).

46. *При збільшенні обсягу діяльності загальна сума змінних витрат:*

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) залежить від якості продукції.

47. *Невичерпними є витрати, які:*

- а) забезпечують отримання доходу у майбутніх звітних періодах;
- б) капіталізуються у вигляді активів підприємства;
- в) здійснюються нерегулярно;
- г) залежать від номенклатури продукції.

48. *Об'єкт обліку витрат при застосуванні позамовного методу обліку витрат і калькулювання:*

- а) окреме замовлення;
- б) окремий вид продукції;
- в) окремий переділ (стадія) виробництва;
- г) окремий сорт продукції.

49. *Об'єкт обліку витрат при застосуванні попередільного методу обліку витрат і калькулювання:*

- а) окреме замовлення;
- б) окремий вид продукції;
- в) окремий переділ (стадія) виробництва;
- г) окремий сорт продукції.

50. *Основним об'єктом калькулювання на виробничому підприємстві є:*

- а) напівфабрикати власного виробництва;
- б) продукція (роботи, послуги), що виготовляється для продажу на ринку;
- в) продукція (роботи, послуги) цехів допоміжного виробництва;
- г) продукція (роботи, послуги), придбані у сторонніх організацій.

51. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання повних витрат:

- а) директ-костинг;
- б) абсорбшен-костинг;
- в) стандарт-костинг;
- г) АВС-костинг?

52. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання змінних витрат:

- а) директ-костинг;
- б) абсорбшен-костинг;
- в) стандарт-костинг;
- г) АВС-костинг?

53. Яка з економічних категорій не відповідає визначенню директ-костинг:

- а) облік обмеженої собівартості;
- б) облік часткової собівартості;
- в) облік повної собівартості;
- г) немає правильної відповіді.

54. У чому полягає основна особливість методу директ-костинг:

- а) калькулюванні виробничої собівартості продукції;
- б) класифікації витрат на змінні та постійні;
- в) нормуванні витрат виробництва;
- г) немає правильної відповіді.

55. Основною метою обліку нормативних витрат є:

- а) визначення точки беззбитковості;
- б) точніший розподіл фактичних витрат;
- в) визначення нормативної собівартості готової продукції;
- г) визначення фактичної собівартості готової продукції.

56. 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 угод.

57. Що з наведеного включає система обліку і контролю стандартних витрат:

- а) встановлення стандартів витрат;
- б) облік фактичних витрат;
- в) аналіз відхилень фактичних витрат від стандартних;
- г) всі відповіді вірні.

58. У системі обліку нормативних витрат за методом стандарт-кост усі записи на рахунках запасів і витрат ведуться:

- а) за нормативами;
- б) тільки за фактичними витратами;
- в) за нормативними витратами та їх відхиленням від фактичних;
- г) за плановими.

59. Для яких цілей використовують стандартні витрати в системі «стандарт-кост»:

- а) контроль витрат;
- б) оцінка виконання бюджетів;
- в) управління за відхиленнями;
- г) всі відповіді вірні.

60. 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.

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

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

62. Організація управління витратами за центрами відповідальності:

- а) доцільна на підприємствах, які мають відокремлені підрозділи, філії та дочірні підприємства;
- б) доцільна на будь-якому підприємстві;
- в) доцільна на невеликих підприємствах.

63. Що з наведеного можна зарахувати до переваг децентралізації управління:

- а) підвищення кваліфікаційного рівня управління за рахунок спеціалізації менеджерів;
- б) можливості кваліфікаційного зростання менеджерів;
- в) підвищення оперативності прийняття поточних рішень на всіх рівнях управління;
- г) усе з наведеного.

64. Що з наведеного можна вважати недоліком децентралізації управління:

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

65. *Центри відповідальності за функціональним принципом класифікуються на:*

- а) обслуговуючі, матеріальні виробничі, управлінські, збутові;
- б) управлінські, збутові, обслуговуючі;
- в) матеріальні, виробничі;
- г) управлінські, виробничі.

66. *Система обліку за центрами відповідальності передбачає:*

- а) складання бюджету для кожного підрозділу;
- б) регулярне складання звітів про виконання бюджетів;
- в) аналіз та оцінка діяльності кожного центру відповідальності;
- г) усе з наведеного.

67. *Який з наведених підрозділів може бути визначений як центр доходу:*

- а) сектор або відділ магазину;
- б) відділ продажу;
- в) регіональні представництва;
- г) всі відповіді вірні.

68. *Скільки виділяють основних типів центрів відповідальності:*

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

69. *Як називають калькуляцію, яку складають після закінчення звітного періоду:*

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана (провізорна);
- г) фактична?

70. *Як називають калькуляцію, яку складають до закінчення звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних даних про витрати і вихід продукції до кінця звітного періоду:*

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана (провізорна);

г) фактична?

71. Як називають калькуляцію, яку складають до початку звітного періоду:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана (провізорна);
- г) фактична?

72. Вид продукції (робіт, послуг), замовлення, програма, собівартість яких визначають, – це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) немає правильної відповіді.

73. Одиниця вимірювання окремих видів продукції, собівартість яких визначається, – це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) немає правильної відповіді.

74. Яка база розподілу непрямих витрат використовується в умовах переважно ручних робіт:

- а) прямі витрати праці;
- б) відпрацьовані машино-години;
- в) прямі витрати сировини та матеріалів;
- г) усі основні витрати?

75. Яка база розподілу непрямих витрат використовується переважно в умовах автоматизації виробництва:

- а) прямі витрати праці;
- б) відпрацьовані машино-години;
- в) прямі витрати сировини та матеріалів;
- г) усі основні витрати?

76. Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими підрозділами може здійснюватися за допомогою методу:

- а) прямого розподілу;
- б) системи рівнянь;
- в) експертних оцінок;
- г) статистичних оцінок.

77. Який метод розподілу витрат допоміжних виробництв передбачає ігнорування взаємних послуг між цими виробництвами:

- а) прямого розподілу;
- б) послідовного розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) врахування взаємних послуг.

78. Який метод розподілу витрат допоміжних виробництв передбачає використання системи алгебраїчних рівнянь:

- а) прямого розподілу;
- б) послідовного розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) врахування взаємних послуг.

79. 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) непрямого розподілу.

80. 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) непрямого розподілу.

81. Собівартість продукції підприємства – це:

- а) усі види виплат підприємства постачальникам ресурсів, що були використані у господарському процесі підприємства;
- б) грошовий вираз витрат виробництва та реалізації продукції;
- в) грошові платежі постачальникам за отримані ресурсні можливості;
- г) податкові платежі.

82. Калькулювання собівартості продукції – це:

- а) обчислення загальної суми витрат підприємства;
- б) процес обчислення собівартості одиниці продукції;
- в) розподіл накладних витрат за видами продукції;
- г) розподіл витрат підприємства за видами його діяльності.

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

- а) внутрішні транспортні послуги;

- б) ремонтні роботи;
- в) продукція, що виготовляється для продажу на ринку;
- г) інструмент власного виробництва.

84. Як оцінюється супутня (побічна) продукція:

- а) за ціною її можливого використання;
- б) за ціною її можливої реалізації;
- в) за плановою собівартістю аналогічного основного продукту в інших виробництвах;
- г) всі відповіді вірні.

85. Місцем виникнення витрат не може бути:

- а) законсервованій об'єкт, який не експлуатується;
- б) робочі місця управлінського персоналу;
- в) підприємство в цілому;
- г) відділення допоміжних та обслуговуючих послуг;

86. Організація управління витратами за центрами відповідальності:

- а) доцільна на підприємствах, які мають відокремлені підрозділи, філії та дочірні підприємства;
- б) доцільна на будь-якому підприємстві;
- в) дає можливість формувати механізм самоконтролю працівників підприємства;
- г) правильними є всі попередні відповіді;
- д) правильними є відповіді а), в).

87. Функціональні центри відповідальності – це:

- а) декілька місць витрат, очолювані однією особою;
- б) місце витрат, яке контролюється функціональним управлінцем згідно з його повноваженнями;
- в) це місце витрат, яке контролюється управлінською особою лише у визначений проміжок часу, під час здійснення операції;
- г) правильними є відповіді а), б);
- д) правильними є відповіді б), в).

88. Показник витрат є показником відповідальності для центру:

- а) інвестицій;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) правильними є всі попередні відповіді;
- д) правильними є відповіді а), б).

89. Організація центрів відповідальності на підприємстві:

- а) здійснюється на підставі відповідних нормативних актів;

б) здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність»;

в) не регламентується нормативними актами;

г) залежать від організаційної структури підприємства;

д) правильними є відповіді в), г).

90. *Маржинальний дохід – це:*

а) виручка (дохід від продажу товарів, робіт, послуг);

б) різниця між виручкою і сумою змінних витрат;

в) різниця між виручкою і сумою постійних витрат;

г) різниця між виручкою і загальною сумою всіх витрат (змінних і постійних).

91. *Якщо загальний маржинальний дохід зменшується на певну величину, то операційний прибуток підприємства:*

а) зменшується у такому самому розмірі;

б) зменшується на величину більшу, ніж зменшення маржинального доходу;

в) збільшується у такому самому розмірі;

г) залишається без змін.

92. *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) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до виручки від реалізації продукції.

93. *Виробництво продукції певного виду в короткостроковому періоді є доцільним, якщо показник маржинального доходу для неї:*

а) дорівнює нулю;

б) перевищує постійні витрати;

в) перевищує змінні витрати;

г) дорівнює постійним витратам.

94. *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) виручка від реалізації дорівнює сумі постійних витрат.

95. *У точці беззбитковості маржинальний дохід дорівнює:*

- а) змінним витратам;
- б) постійним витратам;
- в) виручці від реалізації;
- г) нулю.

96. Точка беззбитковості в грошових одиницях визначається:

- а) діленням постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;
- б) множенням постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;
- в) діленням постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції;
- г) множенням постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції.

97. Розрахунок обсягу діяльності, необхідного для отримання бажаного прибутку, визначається за формулою:

- а) Виручка від реалізації = Змінні витрати + Бажаний прибуток;
- б) Виручка від реалізації = Постійні витрати + Бажаний прибуток;
- в) Виручка від реалізації = Змінні витрати + Постійні витрати + Бажаний прибуток;
- г) Виручка від реалізації = Бажаний прибуток.

98. Визначення (планування) прибутку за певного обсягу реалізації здійснюється 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.

99. Граничні витрати – це:

- а) максимальні сукупні витрати підприємства;
- б) максимальні витрати підприємства на одиницю продукції;
- в) допустимі сукупні витрати підприємства;
- г) додаткові витрати, пов'язані з виробництвом додаткової одиниці продукції.

100. Є такі дані про діяльність підприємства: обсяг реалізації становить 15000 одиниць, ціна продажу – 10 грн., змінні витрати на одиницю – 3 грн., а постійні витрати – 35000 грн. Чому дорівнює точка беззбитковості у натуральному виразі?:

- а) 10000;
- б) 100000;
- в) 5000;
- г) 150000?

101. Підприємство планує реалізувати 200000 одиниць продукції. Постійні витрати підприємства становлять 400000 грн., а змінні – 60% ціни продажу. Операційний прибуток у розмірі 100000 грн. може бути отриманий за ціни продажу одиниці продукції:

- а) 3,75 грн.;
- б) 4,17 грн.;
- в) 5,0 грн.;
- г) 6,25 грн.

102. Підприємство планує продавати продукцію за ціною 27 грн. за одиницю. Змінні витрати на одиницю становлять 15 грн., постійні витрати – 197040 грн. за місяць. Скільки одиниць продукції необхідно реалізувати за місяць для отримання 9000 грн. операційного прибутку:

- а) 18240 од.;
- б) 18420 од.;
- в) 17170 од.;
- г) 13950 од.?

103. Чому дорівнюють постійні витрати підприємства за умов, що ціна продажу одиниці продукції становить 30 грн., обсяг продажу – 70 тис. одиниць, змінні витрати на одиницю – 20 грн., а оперативний прибуток – 15 тис. грн.:

- а) 700000,0 грн.;
- б) 685000,0 грн.;
- в) 385000,0 грн.;
- г) 715000,0 грн.?

104. Операційний ліверидж (операційна залежність) визначається відношенням:

- а) постійних витрат до обсягу продажу (доходу);
- б) змінних витрат до постійних;
- в) маржинального прибутку до операційного прибутку;
- г) маржинального прибутку до обсягу продажу.

105. Точка беззбитковості – це обсяг реалізації, при якому:

- а) маржинальний доход дорівнює постійним витратам;
- б) доходи дорівнюють витратам;
- в) прибуток підприємства дорівнює нулю;
- г) усе з наведеного.

106. У разі збільшення частки постійних витрат у загальній їх сумі операційний ліверидж:

- а) не змінюється;
- б) зростає;
- в) зменшується;

г) зростає у разі збільшення частки готівкових постійних витрат.

107. Для стимулювання продажу продукції підприємство переводить оплату агентів зі збуту з погодинної (окладної) системи на комісійну (у відсотках до обсягу продажу). Внаслідок цього точка беззбитковості (за інших незмінних чинниках):

- а) зростає;
- б) не зміниться;
- в) знизиться;
- г) зростає за умови підвищення обсягу реалізації продукції.

108. Поняття «пори́г рентабельності» відображає:

- а) чистий дохід підприємства в 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) відношення отриманого прибутку до витрат на виробництво.

109. Основою аналізу беззбитковості є розподіл витрат на:

- а) прямі та непрямі,
- б) основні та загально виробничі;
- в) змінні та постійні;
- г) вичерпані та невичерпані.

110. Запас міцності (запас фінансової міцності) розраховується як різниця між:

- а) обсягом реалізації та прибутком;
- б) обсягом реалізації і витратами;
- в) обсягом реалізації і точкою беззбитковості;
- г) обсягом реалізації і постійними витратами.

111. Співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання продажів, називають:

- а) операційним важелем;
- б) операційним левериджем;
- в) виробничим левериджем;
- г) усе з наведеного.

112. Операційний важіль – це:

- а) відхилення фактичного обсягу виробництва продукції до значення беззбитковості підприємства;

- б) відхилення операційного маржинального доходу до операційного прибутку підприємства;
- в) величина, на яку фактичний обсяг реалізації продукції перевищує плановий;
- г) величина, на яку плановий обсяг реалізації продукції перевищує фактичний.

113. До основних завдань контролю витрат відносять:

- а) моніторинг – систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;
- б) виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;
- в) аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регульованих заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні;
- г) немає правильної відповіді.

114. Система обліку витрат підприємства поєднує в собі такі види обліку:

- а) оперативний, бухгалтерський і статистичний;
- б) бухгалтерський і статистичний;
- в) бухгалтерський, управлінський, податковий;
- г) бухгалтерський, податковий.

115. За частотою контрольних операцій розрізняють такі види контролю:

- а) поточний, періодичний та разовий контроль;
- б) щоденний, щоквартальний;
- в) місячний, річний;
- г) немає правильної відповіді.

116. За часом проведення виділяють такі види контролю:

- а) попередній;
- б) проміжний;
- в) підсумковий;
- г) всі відповіді вірні.

117. Група коефіцієнтів, яка характеризує, скільки товарної продукції припадає на 1,0 грн. витрат, називається:

- а) група коефіцієнтів покриття витрат;
- б) група коефіцієнтів окупності витрат;
- в) група коефіцієнтів витратомісткості;
- г) група показників рентабельності.

118. Група коефіцієнтів, яка характеризує, які витрати має підприємство для одержання 1,0 грн. продукції, називається:

- а) група коефіцієнтів покриття витрат;
- б) група коефіцієнтів окупності витрат;

- в) група коефіцієнтів витратомісткості;
- г) група показників рентабельності.

119. Група коефіцієнтів, за допомогою яких визначається питома вага певного виду витрат у загальній сумі витрат, називається:

- а) група коефіцієнтів покриття витрат;
- б) група коефіцієнтів окупності витрат;
- в) група коефіцієнтів витратомісткості;
- г) група показників рентабельності.

120. Група коефіцієнтів, яка характеризує, скільки прибутку припадає на 1,0 грн. певного виду витрат, називається:

- а) група коефіцієнтів покриття витрат;
- б) група коефіцієнтів окупності витрат;
- в) група коефіцієнтів витратомісткості;
- г) група показників рентабельності.

121. В гнучкому бюджеті:

- а) змінні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації);
- б) постійні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації);
- в) середні постійні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації);
- г) середні змінні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації).

122. Сприятливим відхиленням вважають такі:

- а) перевищення норм витрат;
- б) фактичні витрати, менші за нормативні;
- в) перевитрати ресурсів;
- г) немає правильної відповіді.

123. Несприятливим відхиленням вважають:

- а) фактичні витрати менші за нормативні;
- б) перевитрати ресурсів;
- в) економія ресурсів;
- г) немає правильної відповіді.

124. Кількість матеріалів, яку необхідну закупити за період, буде дорівнювати бюджетній кількості використаних матеріалів:

- а) плюс заплановані кінцеві запаси матеріалів і мінус запаси матеріалів на початок періоду;
- б) плюс запаси матеріалів на початок періоду і мінус заплановані кінцеві запаси матеріалів;

- в) обидва із зазначених вище варіантів правильні;
- г) жоден із зазначених вище варіантів.

125. Основна різниця між зведеним і гнучким бюджетами полягає в тому, що:

- а) гнучкий бюджет приймає до уваги тільки змінні витрати, а зведений бюджет охоплює всі види витрат підприємства;
- б) гнучкий бюджет дає менеджерам певну свободу у досягненні поставленої мети, у той час як зведений бюджет базується на постійному незмінному стандарті;
- в) зведений бюджет складається для всього підприємства в цілому, а гнучкий бюджет охоплює тільки окремі підрозділи;
- г) зведений бюджет складається на основі запланованого рівня діяльності, а формування гнучкого бюджету відбувається виходячи з фактичного рівня діяльності.

126. Для обчислення гнучкого кошторису необхідно знати поділ витрат підрозділу на:

- а) прямі та непрямі;
- б) регульовані та нерегульовані;
- в) змінні та постійні;
- г) основні та накладні.

127. Бюджет витрат на збут зазвичай не включає витрати:

- а) на рекламу;
- б) страхування готової продукції;
- в) участь у ярмарках і виставках;
- г) амортизацію виробничого устаткування.

128. Яке з наведених тверджень є помилковим:

- а) гнучкий бюджет є тотожним статичному;
- б) гнучкий бюджет допомагає підприємству контролювати відхилення накладних витрат;
- в) гнучкий бюджет забезпечує основу для порівняння фактичних витрат з очікуваними.

129. Що з наведеного не може бути метою бюджетування:

- а) визначення доцільності фінансових інвестицій;
- б) створення бази для контролю діяльності та оцінки її результатів;
- в) забезпечення виконання вимог законодавства, контрактів, угод і т. ін.;
- г) всі відповіді вірні.

130. Який з наведених бюджетів є завершальним у системі внутрішньогосподарського бюджетування:

- а) бюджетний звіт про прибутки і збитки;
- б) бюджет капітальних вкладень;

- в) бюджет коштів;
- г) бюджет продажу.

131. Кількість матеріалів, яку необхідну використати за період, буде дорівнювати бюджетній кількості закуплених матеріалів:

- а) плюс заплановані кінцеві запаси матеріалів і мінус запаси матеріалів на початок періоду;
- б) плюс запаси матеріалів на початок періоду і мінус заплановані кінцеві запаси матеріалів;
- в) обидва із зазначених вище варіантів правильні;
- г) жоден із зазначених вище варіантів.

132. Який з наведених бюджетів не може бути підставою для складання бюджету собівартості виготовленої продукції:

- а) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- б) бюджет прямих матеріальних витрат;
- в) бюджет виробничих накладних витрат;
- г) бюджет загальногосподарських та адміністративних витрат?

133. Бюджет собівартості реалізованої готової продукції включає зміну залишків:

- а) сировини і матеріалів на складі;
- б) готової продукції на складі;
- в) незавершеного виробництва;
- г) немає правильної відповіді.

134. Плановий обсяг виробництва складає 15 тис. виробів, планові змінні витрати на виробництво 600 тис. грн., постійні витрати 100 тис. грн. У гнучкому бюджеті загальні витрати на виробництво 20 тис. виробів складуть:

- а) 720000 грн.;
- б) 900000 грн.;
- в) 920000 грн.;
- г) 840000 грн.

135. Графік очікуваних грошових надходжень складають на підставі бюджету:

- а) продажів;
- б) закупівель сировини та матеріалів;
- в) фінансових результатів;
- г) виробництва.

136. Звіт про виконання бюджету подається:

- а) щоденно;
- б) щотижнево;

- в) щомісяця;
- г) щоквартально.

137. 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.

138. Статичний бюджет – це:

- а) бюджет підрозділу підприємства;
- б) бюджет у якому всі значення показників визначають до початку планового періоду і не переглядають;
- в) бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства;
- г) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства.

139. 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 витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства.

140. 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.

141. Який документ складають для контролю за виконанням бюджетів:

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

142. Управлінський облік є складовою:

- а) процесу управління;
- б) бухгалтерського обліку;

в) фінансового обліку.

143. *Управлінський облік регламентується:*

- а) стандартами;
- б) постановами;
- в) самим підприємством;
- г) законами;
- д) інструкціями.

144. *Управлінський облік як система сформувався:*

- а) у середині XIX століття;
- б) на початку XX століття;
- в) у середині XX століття;
- г) жодна відповідь не є правильною.

145. *Управлінський облік відрізняється від фінансового обліку:*

- а) деталізацією інформації;
- б) відкритістю даних;
- в) спрямованістю у часі;
- г) усіма наведеними характеристиками.

146. *Фінансовий та управлінський облік:*

- а) використовують інформацію винятково про минулі події;
- б) мають однакову мету;
- в) використовують одну інформаційну систему;
- г) мають вестися всіма бухгалтерами.

147. *Основою управлінського обліку є:*

- а) фінансовий облік;
- б) податковий облік;
- в) виробничий облік;
- г) статистичний облік.

148. *Основна мета управлінського обліку полягає в наданні інформації:*

- а) зовнішнім користувачам;
- б) внутрішнім користувачам;
- в) органам виконавчої влади.

149. *Вимога обов'язковості ведення обліку найбільшою мірою розповсюджуються на:*

- а) фінансовий облік;
- б) управлінський облік;
- в) оперативний виробничий облік.

150. До функціональних обов'язків бухгалтера-аналітика підприємства входять:

- а) аналіз фінансової звітності;
- б) управлінське консультування з питань планування, контролю і регулювання діяльності центрів відповідальності;
- в) податкове консультування.

151. Концепції управлінського обліку:

- а) пов'язані з використанням результату здійснення функції управлінського обліку;
- б) пояснюють зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку;
- в) описують функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на продуктивність ресурсів, створення вартості, господарські процеси, командні дії.

152. Збалансована облікова відомість включає в себе:

- а) фінансові показники;
- б) нефінансові показники;
- в) фінансові та нефінансові показники.

153. Збалансована облікова відомість пов'язана з:

- а) місією підприємства;
- б) стратегією підприємства;
- в) короткостроковими плануванням;
- г) цілями підприємства.

154. Перспективи використання збалансованої облікової відомості:

- а) фінансова;
- б) часова;
- в) споживча;
- г) внутрішніх бізнес-процесів;
- д) грошова;
- е) ринкова;
- є) навчання й зростання.

155. Унікальними характеристиками, за якими обслуговуючі компанії відрізняються від виробничих, є:

- а) виробництво і споживання послуг невіддільні;
- б) послуги не можна зберігати;
- в) більшість послуг матеріальні;
- г) нероздільність в часі моменту надання та споживання послуг.

156. Контролінг – це:

а) процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня;

б) це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства;

в) це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

157. Оперативний контролінг характеризується:

а) внутрішнім та зовнішнім середовищем підприємства;

б) економічною ефективністю та рентабельністю діяльності підприємства;

в) визначенням собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

158. Стратегічний контролінг характеризується:

а) внутрішнім та зовнішнім середовищем підприємства;

б) економічною ефективністю та рентабельністю діяльності підприємства;

в) визначенням собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

159. Система раннього попередження та реагування – це:

а) процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня;

б) це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, що орієнтована на майбутній розвиток підприємства;

в) це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

160. Фінансовий контролінг складається з таких методів, як:

а) метод візуального пристосування;

б) аналіз точки беззбитковості;

в) бенчмаркінг;

г) регресійний аналіз.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Законодавчі і нормативно-правові акти

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://consultant.parus.ua/?doc=00XJAFE86>.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://proaudit.com.ua/buh/standart/p-s-bo-16-vitrati.html>.

Основна література

5. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
6. Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М. А. Бахрушина. – М. : Омега-Л; Высш. Шк., 2003. – 528 с.
7. Біла О. Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика : монографія / О. Г. Біла, І. Л. Боднарюк, Т. В. Мединська. – Львів : Вид-во ЛКА, 2012. – 200 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
9. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
10. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет : учебное пособие / С. Ф. Голов. – К. : «Скарби», 1998. – 334 с.
11. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
12. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами : навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.
13. Гусарова Л. В. Управління витратами. Методи аналізу динаміки витрат та їх оцінки : конспект лекцій / Л. В. Гусарова. – К. : КНУБА, 2007. – 24 с.
14. Давидович І. Е. Управління витратами : навч. посібник / І. Е. Давидович. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 320 с.
15. Данилко В.К. Управління витратами : навч. посібник / В. К. Данилко, О. М. Кушніренко, К. С. Марченко. – К. : Каравела, 2012. – 216 с.
16. Друри К. Управленческий учет для бизнес решений : учебник / К. Друри; Пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

17. Іванюта П.В. Управління ресурсами і витратами : навч. посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська; за ред. С. М. Іванюти. – 2-ге вид. – К. : ЦУЛ, 2011. – 320 с.
18. Ивашкевич В. Б. Сборник заданий и примеров по управленческому учету: Учеб. пособие. – М. Финансы и статистика, 2000. – 80 с.
19. Керимов В. Э., Епифанов А. А., Селиванов П. В., Крятов М. С. Управленческий учёт производственной деятельности : Учебное пособие / Под ред. В. Э. Керимова – М. : «Экзамен», 2002. – 160 с.
20. Клименко С. М. Управління конкурентоспроможністю підприємства : навч. посібник / С. М. Клименко – К. : КНЕУ, 2008. – 520 с.
21. Козаченко Г. В. Управління затратами підприємства : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлапьянов, Г. А. Макухін. – К. : Видавництво «Лібра», 2007. – 320 с.
22. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета : учеб. пособие / И. Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
23. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
24. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посіб. / М. Я. Коробов. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2000. – 378 с.
25. Кузьмін О. Є. Управління витратами на підприємствах : навч. посібник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, У. І. Когут. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 244 с.
26. Лабунська С. В. Управлінський облік : навч. посібник / С. В. Лабунська, Ю. Д. Маляревський, Н. Ф. Чечетова. – Харків : ІНЖЕК, 2009. – 248 с.
27. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник / О. В. Лишиленко. – К. : Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. – 254 с.
28. Маренич Т. Г. Контролінг : навч. посібник / Т. Г. Маренич. – Харків : ХНТУСГ, 2008. – 138 с.
29. Методичні вказівки до практичних занять і самостійної роботи з дисципліни «Управління витратами» (для студентів 4 курсу всіх форм навчання напряму 6.030504 – Економіка підприємства) / Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова ; О. І. Славута, М. С. Владимірова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2016. – 38 с.
30. Мякота В. Себестоимость продукции: от выпуска до реализации. – 2-е вид., перероб. и доп. / В. Мякота – Х. : Фактор, 2003. – 268 с.
31. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
32. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 228 с.
33. Партин Г. О. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства : монографія / Г. О. Партин, А. І. Ясінська. – Л. : ЗУКЦ, ППНВФ «Біапр». – 2011. – 200 с.

34. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г. О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.
35. Партин Г. О. Управлінський облік : підручник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, Т. І. Свідрик, А. І. Ясінська, Т. М. Бойчук. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.
36. Партин Г. О. Фінансовий контролінг : навчальний посібник / Г. О. Партин, Р. І. Задерезька. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2013. – 232 с.
37. Петренко С. Н. Контроллинг : учебное пособие / С. Н. Петренко. – К. : Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
38. Погорелов Ю. С. Управління витратами підприємства : навч. посібник / Ю. С. Погорелов, Л. М. Христенко, А. А. Алейніков, Г. А. Макухін ; заг. ред Г. В. Козаченко. – Луганськ : Вид-во «Ноулідж», 2011. – 628 с.
39. Правдюк Н. Л., Бурко К. В., Лепетан І. М. Управлінський облік у схемах і таблицях : навчальний посібник / Н. Л. Правдюк, К. В. Бурко, І. М. Лепетан. – Вінниця : ОЦ ВДАУ, 2009. – 125 с.
40. Птащенко Л. О. Фінансовий контролінг [текст] навч. посіб. / Л. О. Птащенко, В. В. Сержанов.– К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 344 с.
41. Рижикова Н. І., Накісько О. В. Управління витратами : навч. посібник / Н. І. Рижикова, О. В. Накісько. – Харків : ХНТУСГ, 2013. – 198 с.
42. Савчук В. П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент / В. П. Савчук. – К. : Издательский дом «Максимум», 2005. – 884 с.
43. Славута О. І. Конспект лекцій з дисципліни «Управління витратами» (для студентів 4 курсу всіх форм навчання напряму підготовки 6.030504 Економіка підприємства) / О. І. Славута ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2015. – 38 с.
44. Совінський В. С. Управлінський облік. Збірник завдань і вправ для студентів спеціальності «Облік і аудит» / В. С. Совінський. – Тернопіль : ТАНГ. – 2001. – 118 с.
45. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, М. Н. Петренко. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
46. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. Посібник / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.
47. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібник / А. М. Турило. – К. : ЦУЛ, 2008. – 120 с.
48. Управление затратами на предприятии : учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев, А. Н. Ассаул и др.; под общ. ред. Г. А. Краюхина. – СПб. : Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 270 с.
49. Управленческий учёт : Учебное пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М. : ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 512 с.
50. Управління витратами : конспект лекцій для студентів, які навчаються за напрямом підготовки 6.030504 «Економіка підприємства», 6.030507 «Маркетинг» для денної та заочної форм навчання / П. В. Смірнова. – Харків : ФОП Шейніна О.В., 2016. – 96 с.

51. Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». – Одеса : ОНАЗ, 2009. – 216 с.
52. Управління витратами підприємства : монографія / За ред. Ю. М. Великого, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 192 с.
53. Управління витратами : практикум / М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба, Ю. М. Лозовик ; за заг. ред. М. Г. Грещака. – К. : КНЕУ, 2011. – 190 с.
54. Управлінський облік : збірник задач і вправ для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Н. М. Малюга, І. А. Білоусова, Н. В. Герасимчук, Т. В. Давидюк; 2-е вид., перероб. і доп.; За ред проф. Ф. Ф. Бутинця – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 256 с.
55. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат : Пер. з нім. / Г. Фандель. – К. : Таксон, 2008. – 520 с.
56. Філіна Г. І. Управління витратами та цінами : навч. посібник / Г. І. Філіна. – К. : Персонал, 2008. – 240 с.
57. Фінанси підприємства : навч. пос. / За ред. Г. Г. Кірейцева, М. М. Александрова. – К. : ЦУЛ, 2002. – 268 с.
58. Фінанси підприємства : підручник / За ред. проф. А. М. Поддєрьогіна. – К. : КНЕУ, 2002. – 571 с.
59. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посібник / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
60. Цимбалюк Л. Г. Формування та управління витратами виробництва : підручник для студентів / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. – Донецьк : Юго-Восток, 2009. – 240 с.
61. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А. В. Череп. – Ч. 1. – 2-ге вид. – Х. : ІНЖЕК, 2007. – 368 с.
62. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А. В. Череп. – Ч. 2. – 2-ге вид. – Х. : ІНЖЕК, 2007. – 360 с.
63. Чиркова Е. В. Как управлять затратами / Е. В. Чиркова. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2001. – 288 с.
64. Чуб Б. А. Управление затратами / Б. А. Чуб, Р. С. Курчаков. – Казань : ДАС, 2005. – 184 с.
65. Шепітко Г. Ф. Контролінг : посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання) / Г. Ф. Шепітко. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – 136 с.
66. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі нормативних технологій / Ю. П. Яковлев. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

Додаткова література

67. Білобловський С. Складові елементи процесу бюджетування / С. Білобловський // Економіка, Фінанси, Право. – 2002. – № 8. – С. 20.
68. Гаркуша Н. М. Концептуальні основи процесу управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Н. М. Гаркуша. – Режим доступу : <http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/922/1/7.pdf>.

69. Гриценко А. «Рискованное» бюджетирование. Безрисковый бюджет [Электронный ресурс] / А. Гриценко. – Режим доступа : http://budtech.ru/budgeting_risk.html.
70. Довжик О. О. Управління витратами як чинник підвищення прибутковості і рентабельності сільськогосподарських підприємств / О. О. Довжик, С. А. Гаркуша // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Том 23. – № 2. – С. 37-44.
71. Дощич Г. А. Дослідження актуальних проблем управління витратами [Електронний ресурс] / Г. А. Дощич. – Режим доступа : www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_12_0778.doc.htm.
72. Зинченко В. А., Решетняк Е. И., Хаустова В. Е. Сущность бюджетирования как инструмента реализации финансово-экономической стратегии предприятия / В. А. Зинченко, Е. И. Решетняк, В. Е. Хаустова // Бизнес-Информ. – 2004. – № 7-8. – С. 64-69.
73. Кодацкий В. П. Направления улучшения деятельности субъектов хозяйствования / В. П. Кодацкий // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 9. – С. 6-10.
74. Конторщикова О. Аналіз фінансового стану як передумова ефективного управління підприємством / О. Конторщикова // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 6. – С. 3-5.
75. Король В. Методологічні розбіжності оцінки ліквідності і платоспроможності в системі аналіз фінансового стану підприємств / В. Король // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 5. – С. 22-25.
76. Котенко Т. Ю. Управління витратами на підприємстві: управлінський аспект / Т. Ю. Котенко // Наукові записки. Серія «Економіка». Випуск 12. – С. 55-60.
77. Котляр М. Л. Аналіз фінансового стану підприємства / М. Л. Котляр // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 99-104.
78. Стефаник І. Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу / І. Б. Стефаник // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 146-153.
79. Уткіна Ю. М. Управління витратами на підприємствах / Ю. М. Уткіна, Н. О. Жуган // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2014. – № 45. – С. 187-191.
80. Фроленко Р. В. Інтегрована система стратегічного управління витратами промислових підприємства / Р. В. Фроленко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 15 (1). – С. 22-26.
81. Фролов Е. А., Рабинина Ю. Б., Олейник М. А. Основы коммерческого бюджетирования в условиях рыночной экономики // Економіка, Фінанси, Право. – 2004. – № 3. – С. 24.
82. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємства [Електронний ресурс] / А. І. Ясінська. – Режим доступа : vlp.com.ua/files/54.pdf.