

Л. В. Гуцаленко, О. М. Колеснікова,
І. М. Лепетан, У. О. Марчук, Л. В. Мельянкova

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Київ
«Центр учбової літератури»
2020

УДК 657:658.15(075.8)
У 67

*Рекомендовано Вченою радою
Національного університету біоресурсів і природокористування України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(протокол № 1 від 21.08.2020)*

Рецензенти:

Дубініна М. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Миколаївського національного аграрного університету;

Сидовська І. Б. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Східноукраїнського національного університету імені Лесі Українки;

Лазаришина І. Д. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України.

Управлінський облік: навч. посіб. / [Л. В. Гуцаленко, О. М. Колеснікова, У 67 І. М. Лепетан, У. О. Марчук, Л. В. Мельянкova]. – Київ : Центр учбової літератури, 2020. – 370 с.

ISBN 978-611-01-2052-4

Зміст навчального посібника відповідає навчальній програмі дисципліни «Управлінський облік». Акцентовано увагу на загальних положеннях організаційної складової та методики управлінського обліку. Окремий розділ присвячено особливостям управлінського обліку в підприємствах аграрного сектора економіки. Навчальний матеріал доповнюється рисунками і таблицями, запитаннями для самоперевірки.

Посібник буде корисний студентам, аспірантам та викладачам закладів вищої освіти, а також бухгалтерам-практикам, аудиторам і підприємцям.

ISBN 978-611-01-2052-4

© Л. В. Гуцаленко, О. М. Колеснікова, І. М. Лепетан,
У. О. Марчук, Л. В. Мельянкova., 2020.
© Видавництво «Центр учбової літератури», 2020.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ



Гуцаленко Любов Василівна

Доктор економічних наук, професор кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України. Викладає дисципліни «Управлінський облік», «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами», «Організація і методика аудиту», «Методологія і організація наукових досліджень». Наукові інтереси пов'язані з формуванням системи обліку та контролю діяльності господарюючих суб'єктів.

Автор 198 наукових праць, з яких 12 монографій, 13 навчальних посібників.

Електронна адреса: gutsalenko.l.v@nubip.edu.ua



Колеснікова Олена Миколаївна

Кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України. Викладає дисципліни «Управлінський облік», «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік», у т.ч. і англійською мовою. Наукові інтереси пов'язані з проблемами теорії та практики обліку діяльності підприємств, зокрема і агропромислового виробництва.

Автор понад 100 науково-методичних праць, з яких 2 монографій, 3 навчальних посібників.

Електронна адреса: lena_kolesnikova@ukr.net



Лепетан Інна Михайлівна

Кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Вінницького національного аграрного університету. Викладає навчальні дисципліни «Управлінський облік», «Стратегічний управлінський облік». Наукові інтереси пов'язані із управлінською діяльністю та обліком у сільському господарстві, а також з сучасним станом та перспективами розвитку стратегічного управлінського обліку.

Автор 110 науково-методичних праць, в тому числі 5 монографій, 1 навчального посібника.

Електронна адреса: lepetan_inna@i.ua



Марчук Ульяна Олександрівна

Кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Викладає навчальні дисципліни «Методологія і організація наукових досліджень в обліку, аудиті та оподаткуванні», «Фінансовий облік», «Облікова політика підприємства», «Фінансовий аналіз» (англійською мовою). Наукові інтереси пов'язані із управлінською діяльністю, обліком, контролем та аудитом в Україні.

Автор 98 наукових праць (з них 4 публікації у періодичних виданнях, що включені до наукометричних баз Scopus та Web of Science), співавтор 5 монографій та 3 навчальних посібників.

Електронна адреса: mar4ukuliana@gmail.com



Мельянюкова Людмила Василівна

Кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України. Викладає дисципліни «Управлінський облік», «Облік і аудит», «Облік в галузях народного господарства». Наукові інтереси пов'язані з поліпшення обліку і контролю ефективного використання фонду оплати праці, залежністю результативної господарської діяльності підприємств від дієвості механізмів матеріального стимулювання праці.

Автор 120 наукових праць, співавтор 4 монографій, 3 навчальних посібників.

Електронна адреса: lv1lv@ukr.net

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	10
Розділ 1. ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	12
ТЕМА 1. МІСЦЕ ТА ФУНКЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	12
1.1. Користувачі фінансової інформації	12
1.2. Розбіжності між управлінським і фінансовим обліком	15
1.3. Процес прийняття рішень	16
1.4. Системи управлінської звітності	23
1.5. Предмет, об'єкти, методи, принципи та функції управлін- ського обліку.....	27
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>34</i>
<i>Рекомендована література за темою 1.....</i>	<i>35</i>
ТЕМА 2. ТЕОРІЯ ДІЙ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ, ОРГАНІЗАЦІЙНІ І СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	37
2.1. Підхід до теорії невизначеності.....	37
2.2. Зовнішнє середовище. Конкурентна стратегія і стратегічна місія	44
2.3. Технології, що використовуються і взаємозалежності	50
2.4. Розмір компанії, диверсифікація, структура і тип галузі.....	53
2.5. Знання і фактори, що мають вплив на спостереження ре- зультатів	58
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>60</i>
<i>Рекомендована література за темою 2.....</i>	<i>60</i>
ТЕМА 3. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПОВЕДІНКА ВИТРАТ.....	61
3.1. Основні принципи класифікації витрат.....	61
3.2. Класифікація витрат за напрямками обліку.....	65
3.3. Поведінка витрат залежно від їх класифікації.....	72
3.4. Методи визначення функції витрат	80
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>86</i>
<i>Рекомендована література за темою 3.....</i>	<i>87</i>

Розділ 2. МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ..... 88

ТЕМА 4. МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ 89

4.1. Собівартість і калькуляція: економічний зміст та класифікація	89
4.2. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання	96
4.3. Методи обліку витрат.....	97
4.4. Облік непрямих витрат і порядок віднесення їх на собівартість продукції.....	108
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>112</i>
<i>Рекомендована література за темою 4.....</i>	<i>113</i>

ТЕМА 5. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ТА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ 114

5.1. Облік і калькулювання за повними витратами	114
5.2. Облік і калькулювання за змінними витратами.....	119
5.3. Калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (АВС- метод).....	125
5.4. Переваги та недоліки обліку і калькулювання за повними та змінними витратами.....	132
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>133</i>
<i>Рекомендована література за темою 5.....</i>	<i>133</i>

ТЕМА 6. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ І АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ 134

6.1 Загальна характеристика і основні принципи системи «стандарт-кост»	134
6.2. Особливості калькулювання за нормативним методом	138
6.3. Переваги та недоліки нормативного методу калькулювання	141
6.4. Аналіз відхилень від норм витрат	143
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>145</i>
<i>Рекомендована література за темою 6.....</i>	<i>145</i>

ТЕМА 7. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ 148

7.1. Традиційні методи управління витратами	148
7.2. Калькуляція витрат за системою кайдзен.....	156
7.3. Управління за видами діяльності	164
7.4. Комплексне управління якістю.....	167

7.5. Система «Точно в строк» (JIT).....	174
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	179
<i>Рекомендована література за темою 7</i>	180
Розділ 3. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ	183
ТЕМА 8. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ	183
8.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»	183
8.2. Аналіз чутливості прибутку	188
8.3. Аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» за умов асортименту	190
8.4. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»	191
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	192
<i>Рекомендована література за розділом 8</i>	192
ТЕМА 9. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	193
9.1. Сутність релевантного підходу при прийнятті управлінських рішень	193
9.2. Аналіз релевантної інформації при існуванні варіантів альтернативних рішень	196
9.3. Прийняття управлінських рішень щодо оптимального використання ресурсів за умов обмежень	200
9.4. Обґрунтування рішень щодо запасів та ціноутворення	202
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	207
<i>Рекомендована література за темою 9</i>	207
ТЕМА 10. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ	208
10.1. Сутність бюджетування та його організація	208
10.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів	215
10.3. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень.....	222
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	225
<i>Рекомендована література за темою 10</i>	225
ТЕМА 11. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ	

ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	226
11.1. Концепція центрів відповідальності	226
11.2. Оцінка діяльності центрів витрат	231
11.3. Оцінка діяльності центрів доходу	234
11.4. Оцінка діяльності центрів прибутку	235
11.5. Оцінка діяльності центрів інвестицій	237
11.6. Трансфертне ціноутворення.....	240
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>244</i>
<i>Рекомендована література за темою 11.....</i>	<i>244</i>

Розділ 4. ОБЛІК ВИТРАТ і КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) В ПІДПРИЄМСТВАХ АГРАРНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ..... 245

ТЕМА 12. ОБЛІК ВИТРАТ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ.....	245
12.1. Суть, значення та види допоміжних виробництв	245
12.2. Облік витрат у ремонтно-механічних майстернях	248
12.3. Облік витрат і робіт, виконаних вантажним автотранспортом	251
12.4. Облік витрат та виконаних робіт живою тягловою силою....	254
12.5. Облік витрат електро-, водопостачання та інших видів допоміжних виробництв	255
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>258</i>
<i>Рекомендована література за темою 12.....</i>	<i>259</i>

ТЕМА 13. ОБЛІК ВИТРАТ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ВИРОБНИЦТВА ТА УПРАВЛІННЯ.....	261
13.1. Облік та розподіл загальновиробничих витрат.....	261
13.2. Облік адміністративних витрат	268
13.3. Облік витрат майбутніх періодів	275
<i>Питання для обговорення та самоперевірки</i>	<i>279</i>
<i>Рекомендована література за темою 13.....</i>	<i>279</i>

ТЕМА 14. ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	280
14.1. Завдання та об'єкти обліку в рослинництві	280
14.2. Первинний облік витрат і виходу продукції рослинництва	283
14.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат та виходу про-	

дукції рослинництва.....	285
14.4. Калькулювання собівартості продукції рослинництва.....	289
<i>Питання для обговорення та самоперевірки.....</i>	<i>293</i>
<i>Рекомендована література за темою 14.....</i>	<i>293</i>
ТЕМА 15. ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ	
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА	294
15.1. Завдання та об'єкти обліку витрат у тваринництві.....	294
15.2. Первинний облік витрат і виходу продукції тваринництва	296
15.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат і виходу про- дукції тваринництва	300
15.4. Калькулювання собівартості продукції тваринництва	304
<i>Питання для обговорення та самоперевірки.....</i>	<i>307</i>
<i>Рекомендована література за темою 15</i>	<i>307</i>
ТЕМА 16. ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ	
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВИХ ВИРОБНИЦТВ	309
16.1. Види промислових виробництв у сільському господарстві та їх значення	309
16.2. Облік витрат та виходу продукції промислових вироб- ництв	310
16.3. Порядок калькулювання собівартості продукції промис- лових виробництв	313
<i>Питання для обговорення та самоперевірки.....</i>	<i>318</i>
<i>Рекомендована література за темою 16</i>	<i>318</i>
ТЕМА 17. ОБЛІК ВИТРАТ В ОБСЛУГОВУЮЧИХ	
ВИРОБНИЦТВАХ	318
17.1. Види обслуговуючих виробництв та їх значення.....	318
17.2. Облік витрат і виходу продукції підприємств громадсько- го харчування	321
17.3. Облік витрат і доходів житлово-комунального господар- ства	324
<i>Питання для обговорення та самоперевірки.....</i>	<i>328</i>
<i>Рекомендована література за розділом 17</i>	<i>328</i>
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	329
ДОДАТКИ.....	338

ПЕРЕДМОВА

Розвиток суспільства на шляху до сталого розвитку ставить перед бізнесом нові завдання, вирішення яких можливе за умов застосування ефективного механізму інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Потреби в обліковій інформації для управління виробництвом стають потребами в інформації для управління його ефективністю. Застосування бухгалтерських рахунків і подвійного запису склало підґрунтя для посилення пізнавальної та контрольної функцій, що відповідало новому рівню соціально-економічних відносин і поширювало інформаційні можливості управління господарською діяльністю. Задоволення таких потреб обумовило підвищення рівня систематизації облікових даних.

В умовах ринкових відносин пріоритетним напрямком підготовки для різних галузей економіки є підготовка бакалаврів з обліку і оподаткування. Підґрунтя цього — перш за все, теоретичне визначення змісту та сутності певних понять у межах відповідних курсів та насамперед курсу — «Управлінський облік», який є однією з провідних дисциплін за навчальними планами економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

Під час засвоєння даної дисципліни студенти вчаться застосовувати на практиці теоретичні знання з теорії бухгалтерського обліку, фінансового обліку, облік і звітність в оподаткуванні, звітності підприємств, кваліфіковано використовувати у практичній діяльності сучасні методи калькулювання та визначати вплив поведінки витрат на формування собівартості продукції, а також систематизувати оперативну інформацію у різні форми інтегрованої (внутрішньогосподарської) звітності для прийняття оперативних рішень менеджерами різних рівнів, а також розвивати навички творчої праці та самостійного мислення.

Розробка навчального посібника є своєчасною та актуальною, оскільки виникає необхідність формування рівня знань майбутніх фахівців та особливостей їх адаптації до діяльності господарюючих суб'єктів різних форм власності в умовах невизначеності.

Головна мета посібника полягає у визначенні сприяння поглибленого вивчення та засвоєння теоретичних основ управлінського обліку.

Самоконтроль за фаховим рівнем знань у навчальному процесі в умовах ринку праці є чи не найважливішим для студента, який хоче бути в майбутньому конкурентоспроможним спеціалістом. Щоб підсумковий контроль рівня знань з дисципліни «Управлінський облік» для сту-

дента був передбачуваним і об'єктивним, після кожної теми курсу наведено питання для обговорення та самоперевірки.

Навчальний посібник складається із передмови, навчальних матеріалів, необхідних для самостійного вивчення дисципліни, додатків, переліку літературних джерел, які рекомендуються для підготовки самостійної роботи.

Л.Гуцаленко (передмова, теми — 1, 2, 3, 5, 7, додатки, загальне редагування), О. Колеснікова (теми — 4, 12, 13, 14, 15, 16, 17), І. Лепетан (теми — 4, 5, 6, 16, 17, література), У. Марчук (теми — 2, 3, 7, додатки, література), Л. Мельянова (теми — 6, 8, 9, 10, 11, література).

ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1.

МІСЦЕ ТА ФУНКЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Користувачі фінансової інформації

Результативне управління господарюючим суб'єктом значною мірою залежить від ефективно побудованої облікової системи, яка узагальнює інформацію про його діяльність. Основним інструментом інформаційного забезпечення управління є система його бухгалтерського обліку та бухгалтерська звітність, як її результативний продукт [87].

Бухгалтерський облік — це мова, за допомогою якої фінансова і нефінансова інформація передається користувачам, які мають певну зацікавленість в діяльності підприємства: власникам, акціонерам, потенційним інвесторам, менеджерам, співробітникам, кредиторам і урядовим структурам.

У Міжнародних стандартах якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг визначено: «Користувачі — особа, особи або категорії осіб, для яких фахівець-практик складає звіт із надання впевненості. Відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним» [71].

Якість фінансової інформації має велике значення при прийнятті рішень її потенційними користувачами, тому потреба у розширенні обсягу та змісту якісної інформації зростає. Гарантами якісних характеристик інформації фінансової звітності певною мірою виступають незалежні аудиторі, які підтверджують рівень її достовірності та зменшують ризики користувачів.

Різні користувачі фінансової звітності мають різні інформаційні потреби, що визначаються метою та характером їх інтересів. Кожен користувач переслідує суто свої специфічні інтереси і вже на цій основі робить відповідні висновки та узагальнення з метою прийняття правильних та ефективних управлінських рішень [83].

Згідно з діючим законодавством відповідальність за складання і подання користувачам фінансової інформації несе управлінський персонал.

В умовах економічної боротьби за ресурси та ринки посилюється необхідність у повній та достовірній інформації учасниками економічного процесу з метою зменшення ризиків притаманних ринковим відно-

сином та досягнення відносного рівня впевненості у виборі альтернативних рішень [125].

Інформаційні потреби більшості підприємств є однаковими, адже в одних умовах підприємство може надати фінансову допомогу (зацікавленість буде у ліквідності та платоспроможності), а в інших бути дебітором чи кредитором, або взагалі знаходитись під безпосереднім впливом у структурі транснаціональної корпорації [124].

Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Інвестори та власники	Інформація про придбання, продаж та володіння цінними паперами Участь в капіталі підприємства Оцінка якості управління Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Акціонерам	Необхідні дані, щоб мати впевненість в ефективності своїх вкладень та майбутніх результатах.
Керівництво підприємства	Регулює діяльність підприємства
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємства Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання щодо повернення коштів та погашення кредиторської заборгованості
Замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Менеджери	Інформація, яка допомагає їм приймати різні рішення та здійснювати певні види контролю (н-д: інформація про ціни реалізації продукції; витрати; попит; конкурентоздатність та рентабельність різної продукції, що виробляється підприємством).
Співробітники підприємства	Інформація, що дає можливість спрогнозувати можливості оцінити їх вимоги щодо вартості вкладеної ними уречевленої праці (зарплати) та прогнозування скорочення персоналу.
Урядові структури	Інформацію для проведення аналітичних досліджень (н-д: статистичне управління (різна інформація — зібрані площі, валове виробництво, собівартість); державні фінансові інспекції (прибуток для оподаткування, ПДВ...), тощо).

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності [70] інформація є достовірною, якщо їй притаманні ознаки повноти, нейтральності, обачності превалювання сутності над формою та правдивого відображення фінансового стану і результативності діяльності.

Всі види такої інформації необхідні для здійснення політики управління економікою країни в цілому.

Інформацію можна представити як формулу 1.1:

$$\text{Інформація} = \text{Дані} + \text{Значення}, \quad (1.1)$$

де Дані — це факти, які складаються з цифр, букв, символів, подій, операцій, тощо, які були зафіксовані у зручній для прийняття формі;

Інформація — це Дані, оброблені таким чином, що вони набувають певного значення для особи, яка їх отримує і може використати для вдосконалення прийняття рішення.

Дані трансформуються в інформацію наступним чином:

Вхід (Дані) → Обробка інформації → Вихід (інформація)

Інформаційна система, яка вимірює, обробляє і передає фінансові дані, представляє собою бухгалтерський облік.

Необхідність у бухгалтерській інформації не обмежується тільки організаціями, що займаються бізнесом. Бухгалтерська інформація важлива також про окремих фізичних осіб (**наприклад**: кредит приватній особі може бути пролонговано за умови надання нею інформації про доходи).

Вимоги, що ставляться до такої інформації наведено на рис. 1.1.

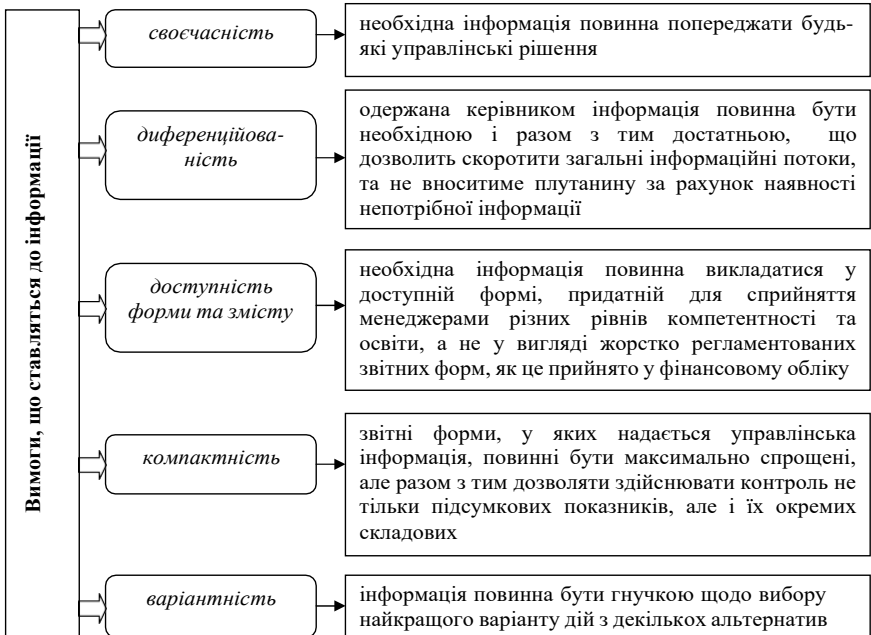


Рис. 1.1. Вимоги до інформації сформованої системою управлінського обліку
Джерело: сформовано авторами

Однак більшості користувачів бухгалтерська інформація необхідна для прийняття рішень.

Існує дві категорії користувачів бухгалтерською інформацією:

- 1) Внутрішні користувачі підприємства;
- 2) Зовнішні користувачі (акціонери, кредитори, законотворчі органи, тощо).

На основі такого поділу можна вказати різницю між двома напрямками бухгалтерського обліку, які відображують внутрішніх і зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Інформація управлінського обліку в переважній більшості використовується для прогнозування.

Управлінський облік — це надання особам та самій організації інформації, на основі якої приймаються обумовлені рішення, що підвищують ефективність виробництва, в той час, як **фінансовий облік** призначено для надання інформації зовнішнім структурам, та особам, які не є працівниками конкретного підприємства [35]. Система управлінського обліку дозволяє формувати інформацію, що використовується для всієї вертикалі управління господарюючого суб'єкта, для прийняття управлінських рішень.

Якість інформації отриманої за допомогою системи управлінського обліку впливатиме на результативність прийнятих управлінських рішень та діяльність господарюючих суб'єктів вцілому.

Система управлінського обліку є невідомою складовою цілісної облікової системи підприємства, яка визначається його положенням про організацію бухгалтерського обліку.

1.2. Розбіжності між управлінським і фінансовим обліком

Національною асоціацією бухгалтерів США (*National Association of Accountants, NAA*) (1972 р.) було виокремлено суттєві відмінні ознаки, які характеризують фінансовий і управлінський облік. Дана ситуація була викликана необхідністю розробки програми для дипломованих управлінських бухгалтерів (*The Certified Management Accountant*).

Поряд із відмінними ознаками між фінансовим та управлінським обліком є багато спільних рис. 1.2.

Основні ознаки, що виокремлюють відмінності між підсистемами фінансового та управлінського обліку згруповано в додатку 1.

Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський визначається інформаційним потребами користувачів. Метою *фінансового*

обліку є надання інформації про фінансовий стан і результати діяльності господарюючих суб'єктів і. Дану інформацію використовують як внутрішні так і зовнішні користувачі. *Мета управлінського обліку* націлена на забезпечення вертикалі управлінської ланки господарюючого суб'єкта інформацією необхідною для виконання функцій управління, зокрема: планування, контролю, регулювання та аналізу.

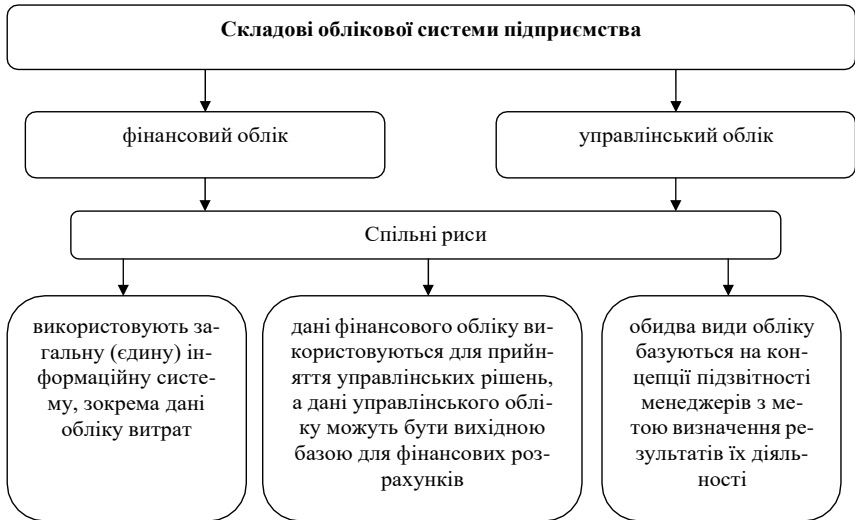


Рис.1.2.. Спільні ознаки фінансового та управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами

В той же час на відміну від фінансового обліку управлінський облік забезпечує узагальнення та аналітичну оцінку облікової інформації, яка необхідна безпосередньо внутрішнім користувачам для прийняття оперативних управлінських рішень.

1.3. Процес прийняття рішень

Розвиток соціально — економічних процесів, що зумовлені ускладненням економічних, виробничих, фінансових, політичних, соціальних, екологічних і технічних процесів впливає на збільшення інформаційних потоків, які необхідні для обробки з метою забезпечення управлінського персоналу для прийняття рішень.

Інформація отримана за допомогою обліково-аналітичної системи відіграє особливо важливу роль у прийнятті управлінських рішень.

Факторами успішності бізнесу є вміння швидко та якісно приймати рішення.

Прийняття правильних рішень — це сфера управлінського мистецтва. Здатність і вміння роботи розвивається з досвідом, придбаним керівником протягом усього життя. Сукупність знання і вміння формують компетентність будь-якого керівника і залежно від рівня останнього вказують на рівень ефективності його роботи. Особи, які приймають рішення, є суб'єктами управлінського рішення, а це менеджери різних рівнів (державного, регіонального та внутрішнього організаційного) і групи працівників, що мають відповідні повноваження для прийняття рішень [88].

Автори виокремлюють різні класифікаційні ознаки щодо управлінських рішень (додаток 2).

Особливості прийняття управлінських рішень залежать від рівня невизначеності досягнення бажаних результатів, передбачених кінцевою і проміжною метою управлінського процесу. Інформація, яка буде використовуватись для прийняття управлінських рішень повинна насамперед враховувати основні етапи процесу прийняття таких рішень, а також відповідати певним основним вимогам [124].

У теорії управління «управлінське рішення — вибір альтернативи здійснюваної керівником у рамках його посадових повноважень і компетенції і спрямованої на досягнення цілей організації». До управлінських рішень менеджера висувають такі вимоги: цілеспрямованість, вибір головної проблеми, об'єктивність, своєчасність, компетентність, комплексність, дієвість і конкретність.

Бухгалтерська інформація може допомогти менеджерам розвинути знання для підготовки до невідомих майбутніх рішень та діяльності. Важливо, що керівники вимагають бухгалтерської інформації, яка є легко зрозумілою і забезпечує інформації про результати діяльності господарюючого суб'єкта. Оскільки бухгалтерська інформація є лише однією частиною більш широкого набору інформації, який менеджери використовують для виконання своєї роботи, необхідно обов'язково враховувати її сильні та слабкі сторони не ізольовано, а щодо інших джерел інформації, що є у розпорядженні менеджера. Зокрема, на відміну від традиційної критики бухгалтерського обліку, сильна сторона бухгалтерської інформації пов'язана з її сукупними властивостями та роллю як загальної, фінансової мови для полегшення спілкування між менеджерами. Менеджери взаємодіють з інформацією та іншими менеджерами, використовуючи переважно словесні форми спілкування.

Таким чином, бухгалтерська інформація стає задіяною в управлінській роботі насамперед через розмови, а не через письмові звіти. Зок-

рема, словесні форми спілкування дозволяють керівникам пристосовувати облікову інформацію до конкретних операційних проблем, а також створюють контекст для дискусій та обговорення смислів та наслідків даних бухгалтерського обліку. Інформація про бухгалтерський облік також може спонукати до обговорення, сигналізуючи про необхідність подальшого дослідження проблеми. Загалом, включення висновків щодо того, як фактично працюють менеджери, має важливе значення для їх використання бухгалтерської інформації, і, зокрема, вимагає перегляду тих видів бухгалтерської інформації, які менеджери знаходять або могли знайти, корисними [127].

Друрі К. [35] процес прийняття, планування і управління розмежує на наступні складові: *процес планування та процес управління*.

В *процесі планування* відбувається:

- 1) визначення цілей;
- 2) пошук альтернативних варіантів дій;
- 3) збір даних, пов'язаних з альтернативними діями;
- 4) здійснення вибору альтернативної дії;
- 5) реалізація прийнятих рішень.

Процес управління включає:

- 6) порівняння фактичних і планових результатів;
- 7) коригування виявлених відхилень від плану.

1. Визначення цілей

Перш ніж прийняти правильне рішення керівнику необхідно визначити *мету* та *основний напрямок*, які дозволять йому визначитись з правильним варіантом рішення.

Економічна теорія виходить з того, що метою будь-якого господарюючого суб'єкта є максимізація прибутку. Для отримання максимального прибутку використовують різні доводи. Причини для вибору максимізації прибутку в якості основної мети діяльності господарюючого суб'єкта наступні:

1. Інша мета не надає можливості підприємству дотримання принципу безперервності діяльності.

2. При виборі принципів необхідних для досягнення мети важливо зрозуміти можливості надходження грошових коштів.

3. Дана мета має дозволити підприємству визначити можливі витрати для вирішення інших задач.

2. Пошук альтернативних варіантів дій

Окремі автори в своїх дослідженнях розкриваючи зміст управлінського рішення акцентують увагу на «результаті вибору суб'єктом управління способу дій, спрямованих на вирішення поставленого за-

вдання в існуючій чи спроектованій ситуації». Тобто це пошук можливих варіантів дій, за допомогою яких можна досягти мети.

Наприклад, серед варіантів пошуку можуть бути:

- 1) розробка *нових* видів продукції для продажу на вже *існуючих* ринках;
- 2) розробка *нових* видів продукції для продажу на *нових* ринках;
- 3) розробка *нових* ринків для уже *існуючих* видів продукції.

Поняття «рішення» в сучасному житті дуже багатогранне (рис. 1.3):

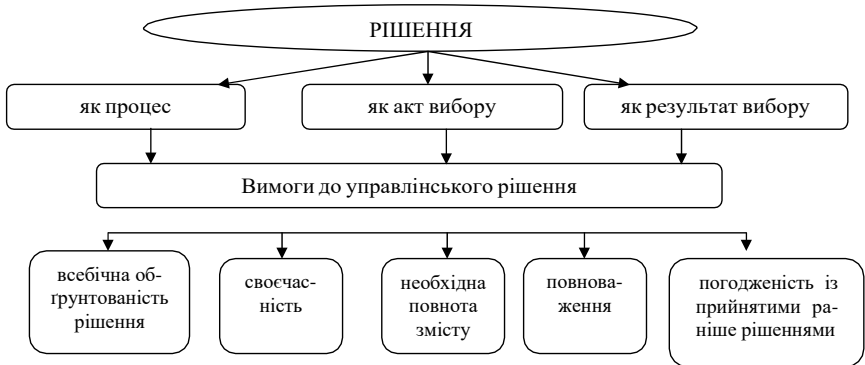


Рис. 1.3. Вимоги, що ставляться до управлінських рішень

Джерело: сформовано авторами

На різних етапах прийняття рішень управлінським персоналом здійснюється оцінювання дій (рис. 1.4.).



Рис.1.4. Етапи оцінювання дій процесу прийняття управлінських рішень

Джерело: сформовано на основі [119].

Пошук альтернативних варіантів дій включає і отримання інформації про очікуванні перспективні зміни зовнішнього середовища, в якому існує господарючий суб'єкт. Це найважливіший та найскладніший етап процесу прийняття рішень. Управлінський персонал має розглядати всі альтернативні варіанти дій, які на практиці на жаль обмежуються.

2. Збір даних, пов'язаних з альтернативними діями

Перед прийняттям альтернативного управлінського рішення необхідно вибудувати послідовність здійснення операцій, зокрема: накопичення, рух, зберігання, аналітична оцінка інформації та доведення її до менеджерів всіх рівнів управління за окремими структурними підрозділами та робочими місцями. Наступним етапом буде визначення певних дій для забезпечення рішень за поставленими завданнями.

Оскільки зазвичай проблеми, що пов'язані з прийняттям рішень, часто проявляються в умовах невизначеності, необхідно враховувати ряд факторів, що впливають на кожен вид альтернативного рішення. Такими факторами є зовнішні умови (наприклад: високий рівень інфляції, зниження ділової активності, конкурентоздатність, тощо).

Рішення управлінського персоналу можуть мати стратегічні цілі та спрямовані на довгострокову перспективу підприємства. Такі рішення називають *довгостроковими* або *стратегічними*, оскільки вони впливають на майбутній розвиток підприємства.

Окрім стратегічних та довгострокових рішень менеджери можуть приймати рішення оперативного характеру та короткострокові рішення. Такого виду рішення приймаються менеджерами середньої та нижчої ланки. Такі рішення визначаються якістю довгострокових рішень.

3. Здійснення вибору альтернативної дії

Досягненню оптимального результату в конкретних умовах господарюючого суб'єкта, сприяє твiбір конкретних методів, форм, засобів та інструментів прийняття рішень, які визначаються управлінською діяльністю.

В практичній діяльності прийняття рішення включає порівняння альтернативних варіантів дій та визначення найоптимальнішого, яке несе мінімуму невизначеностей та на кінцевому етапі є максимально вигідним та результативним.

4. Реалізація прийнятих рішень.

Менеджери часто використовують минулий досвід та попередні знання для розробки відповідних відповідей, прийняття рішень та при-

йняття дій. Більша частина інформації, яку збирають менеджери, не для цілей прийняття рішень, а використовується для розробки контексту знань і сенсу для невідомих можливих майбутніх дій. У цьому процесі значення збору інформації полягає як вкладення коштів в інвентаризацію знань, а не як внесок у конкретний сценарій прийняття рішень.

В літературних джерелах виокремлено різні підходи до прийняття управлінських рішень (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Основні сучасні підходи до прийняття управлінських рішень

№ з/п	Підходи	Сутність
1	Системний	Один із спеціальних способів наукового дослідження, за яким досліджуваний об'єкт розчленовують на елементи, що розглядають в єдності, тобто як систему
2	Комплексний	Це вираховування технічних, екологічних, економічних, організаційних, соціально-психологічних та інших аспектів управління та їх взаємозв'язок
3	Функціональний	Управління підприємством виступає у виді набору функцій, а управління діяльністю здійснюється за структурними елементами (відділами, секторами)
4	Процесний	Передбачає, що процес прийняття управлінських рішень має бути спрямований на здійснення управлінських функцій, до яких належать планування, організація, координація, мотивація та контроль.
5	Виробничий	Орієнтований на постійне поновлення виробництва товару для задоволення потреб конкретного ринку з меншими, у порівнянні із найкращим аналогічним об'єктом на даному ринку, сукупними витратами на одиницю корисного ефекту.
6	Поведінковий	Основною ціллю цього підходу є підвищення ефективності фірми за рахунок підвищення ефективності її людських ресурсів.
7	Ситуаційний	Концентрується на тому, що прийняття управлінських рішень відбувається на основі різних методів управління та залежно від ситуації
8	Інтуїтивний	Вибір зроблено на основі відчуття (без логічного промірковування) того що він правильний

Особливою ланкою управлінського процесу є реалізація управлінських рішень.

Виконання прийнятих рішень передбачає здійснення певних операцій (рис. 1.5)

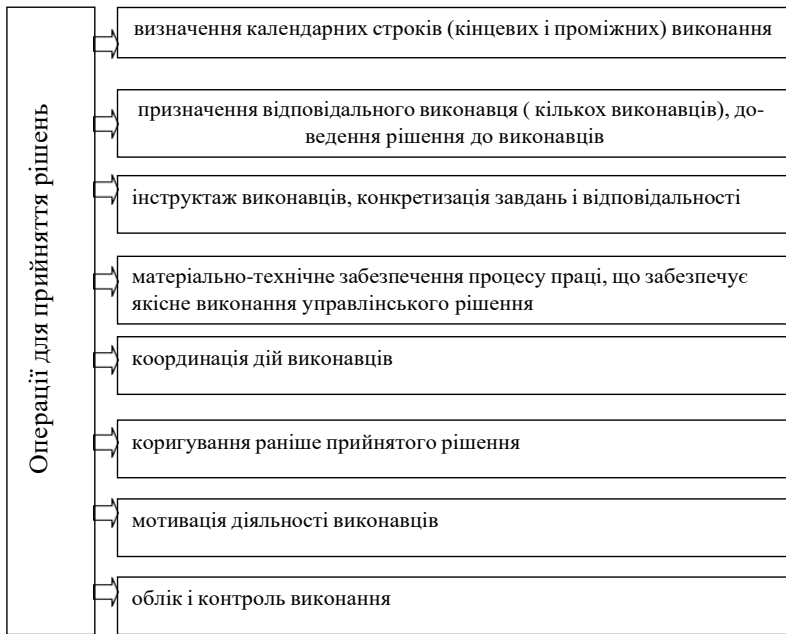


Рис.1.5. Операції для прийняття рішень

Джерело: сформовано авторами

- визначення календарних строків (кінцевих і проміжних) виконання рішення;
- призначення відповідального виконавця (кількох виконавців), доведення рішення до виконавців;
- інструктаж виконавців, конкретизація завдань і відповідальності;
- матеріально-технічне забезпечення процесу праці, що забезпечує якісне виконання управлінського рішення;
- координація дій виконавців;
- коригування раніше прийнятого рішення;
- мотивація діяльності виконавців;
- облік і контроль виконання.

Управлінському персоналу доцільно здійснювати вибір підходу з врахуванням внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства, його організаційної структури, ділової активності, стабільності та конкурентоспроможності в ринковому середовищі, тощо [50].

Значна управлінська робота передбачає реагування на незвичне, спеціальне та незаплановане, де межі проблем зазвичай є невизначеними.

Прийняття управлінських рішень вимагає від керівників високого рівня компетентності, значних затрат часу, енергії, досвіду, відповідально-

сті. Прийняття управлінського рішення є важливою частиною управлінської діяльності та визначає майбутню життєдіяльність підприємства.

Вербальна комунікація дозволяє менеджерам пристосовувати облікову інформацію до конкретних операційних проблем, а також надає контекст для обговорення та обговорення смислів та наслідків даних бухгалтерського обліку. Крім того, бухгалтерська інформація також може спонукати управлінські дискусії, що відбуваються.

Вербальне повідомлення бухгалтерської інформації — це не просто обмін інформацією, а процес, за допомогою якого бухгалтерська інформація пов'язана з конкретними проблемами чи питаннями управління.

Процес управління включає: *порівняння фактичних і планових результатів та коригування виявлених відхилень від плану.*

Порівняння фактичних і планових результатів в переважній більшості відбувається по завершенню виробничого циклу, коли можна визначити собівартість виробленої продукції та порівняти її з попередньо запланованою.

Такі функції виконуються суб'єктами контролю, тобто за допомогою дієвої контрольної функції обліку. Управлінська функція процесу контролю і регулювання включає зміни результатів діяльності та пошуку відповідних заходів для досягнення мети.

З метою проведення моніторингу показників функціонування бухгалтерська служба формує звіти про виконання кошторисів та надає їх менеджерам відповідальним за реалізацію певних рішень. Ці звіти містять дані про співставлення фактичних та планових результатів, які дають можливість визначити відхилення. Менеджери звертають особливу увагу на види діяльності за якими є відхилення та націлюють свої зусилля для управління даними відхиленнями.

Для ефективного контролю необхідно, щоб коригувальні дії здійснювались таким чином, щоб фактичні результати відповідали запланованому рівню. Якщо даного становища досягти неможливо, уточнюються планові показники. Такі дії називаються *коригуванням*. Такі дії забезпечують *зворотній зв'язок*. Вони показують, що прийняття рішень — це динамічний процес і виокремлюють взаємозв'язок між його різними етапами [35].

1.4. Системи управлінської звітності

За ринкової економіки господарюючим суб'єктам доводиться функціонувати в умовах невизначеності та ризику, що визначає необхідність постійного удосконалення та потребує оперативного інформаційного забезпечення менеджменту.

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку наведені якісні вимоги щодо облікової інформації, яка має відображатись у звітності підприємства: доречність, достовірність та можливість зіставлення [71].

Інтегрованою системою формування управлінської інформації виступає система управлінської звітності як сукупність елементів, що забезпечують представлення інформації за запитами управлінців різних рівнів.

Управлінська звітність — це інформаційне джерело управлінського обліку для забезпечення аналітичної оцінки діяльності підприємства.

Формування максимально якісної управлінської звітності для забезпечення внутрішніх користувачів інформацією необхідною для зважених управлінських рішень в процесі діяльності господарюючих суб'єктів забезпечує управлінський облік. Це означає, що формування управлінської звітності має бути чітким, безпомилковим і прозорим, щоб дати можливість менеджерам всіх рівнів приймати правильні управлінські рішення.

Управлінська звітність призначена для використання в управлінні фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, при цьому її зміст, періодичність, терміни, форми і порядок складання визначаються самостійно підприємством [16].

Якісно сформована система управлінської звітності сприятиме зрозумілому та послідовному відображенню показників звітності, на основі яких менеджери всіх рівнів прийматимуть ефективні управлінські рішення.

За допомогою рис. 1.6 наведемо критерії ефективності управлінської звітності в цілому та окремих її форм.

управлінського персоналу та бути здатною до систематичного виявлення проблем, недоліків і знаходити відповідні рішення; забезпечувати оперативність інформації для реального управління підприємством в цілому та його структурних підрозділів; передбачувати виникнення проблемних ситуацій та вчасно реагувати на їх запобігання; надавати можливості прогнозування за результатами використання методів порівняння та моделювання; отримання достатньої кількості інформації для забезпечення різних рівнів управління; зрозумілість та зручність використання за формою та змістом. Тому формат управлінської звітності та кількість їх форм, які націлені на максимальну результативність господарюючого суб'єкта в умовах ринкового середовища визначається безпосередньо фінансовою службою підприємства, носить конфіденційний характер та недоступна для зовнішніх користувачів.

Система управлінської звітності має бути орієнтована на проблеми. Для управлінської звітності важливим є періодичність її формування та

подання менеджерам різних рівнів управління (рік, квартал, місяць, тиждень, день).

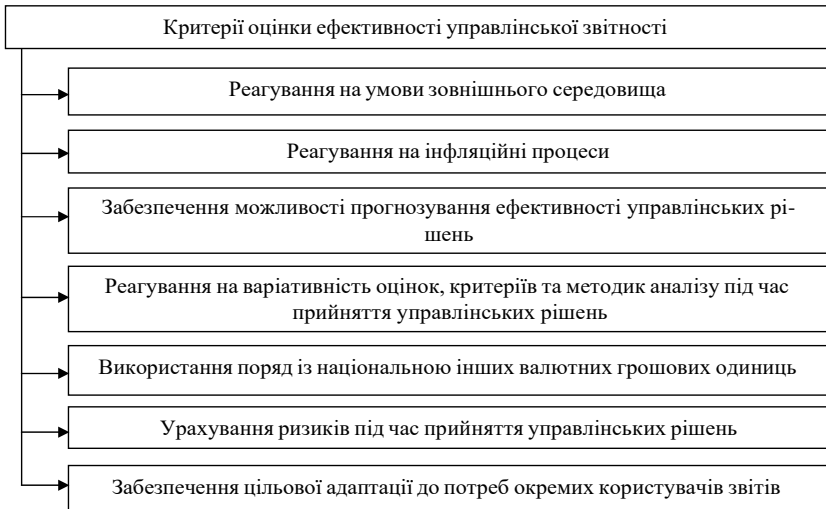


Рис. 1.6. Критерії оцінки ефективності управлінської звітності [56]

Управлінська звітність може формуватись в відповідності до ознак, що наведено в таблиці 1.3.

Окрім форм фінансової звітності для прийняття рішень з планування і контролю використовують бюджети та звіти про їх виконання. Особливу складову в даному випадку складають витрати, доходи та фінансові результати. Управлінську звітність доцільно формувати за блоками: 1) управлінська звітність про фінансове становище, результати діяльності та зміни фінансового становища підприємства; 2) управлінська звітність за показниками діяльності підприємства; 3) управлінська звітність про виконання бюджетів підприємства [25].

Управлінська звітність є одним із найбільш складних і важливих елементів системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в підприємствах, оскільки з одного боку, дозволяє керівництву підприємства визначити межі своїх можливостей в отриманні необхідних відомостей від центрів відповідальності середньої та нижньої ланок, а також можливостей інформаційної та аналітико-прогностичної служб, а з іншого боку, отримувати конкретні відомості, систематизовані належним чином, у зручній для користувача формі. При цьому управлінська звітність є результатом діяльності системи управлінського обліку, звітності бюджетування [108].

Класифікаційні ознаки управлінської звітності

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види управлінської звітності
1	За формою представлення	Табличні, графічні, текстові, комбіновані
2	За видами діяльності	Звіти по заготівлях, звіти з виробництва, звіти з реалізації
3	За рівнем представлення	Звіти для керівників вищого рівня, звіти для менеджерів структурних підрозділів, звіти для менеджерів середньої ланки, звіти для менеджерів інших рівнів управління
4	За призначенням	Інформаційна, планова, контрольна
5	За обсягом інформації	Оперативні звіти, підсумкові звіти
6	За цільовим призначенням	Прогнозна, оціночна
7	За періодичністю подання	Річні, квартальні, місячні, щоденні
8	За змістом	Аналітичні звіти, тематичні звіти, комплексні звіти, звіти за підсумком
9	За видами прийняття управлінських рішень	Для прийняття, оперативних рішень, для прийняття стратегічних рішень
10	За користувачами	Внутрішня, зовнішня

Особливу роль в системі правлінської звітності відіграють звіти за змістом. Виокремлюють такі **види управлінської звітності** за змістом:

- *аналітична* — надається керівним органам та може включати падіння і зростання продажів, числа ненормативних робіт і можливі причини збільшення витрат;

- *тематична* — формується за вимогою та містить показники, що характеризують обсяги виробництва, обсяги реалізації, обсяги поставання, тощо.

- *комплексна* — надається в певний термін по всіх відсіках роботи підприємства, також сюди входять витрати і заборгованості компанії;

- *за підсумком* — включає в себе всі показники отриманих замовлень та надається в будь-який необхідний час.

Бухгалтерська управлінська звітність є внутрішнім інструментом для керівних посад, формування якої покаже всі перспективи економічного розвитку даного виду діяльності [96].

Менеджери використовують різні форми інформації, в тому числі управлінську звітність, наприклад: маркетинговий звіт про тенденції продажів у конкретному сегменті ринку, макроекономічна інформація, неофіційний звіт підлеглого про стосунки з трьома основними замовни-

ками, обмін електронною поштою від контакту, який працює в подібній організації та має справу з трьома замовниками, виробнича інформація, що показує надмірний час простою на виробничій лінії, що використовується для виготовлення одного з продуктів, та особистий зошит менеджера - інформація. Окремі можливі форми управлінської звітності наведено в додатках (3-16).

Формування управлінської звітності передбачає обов'язковість у дотриманні принципів організації управлінського обліку (рис.1.7).

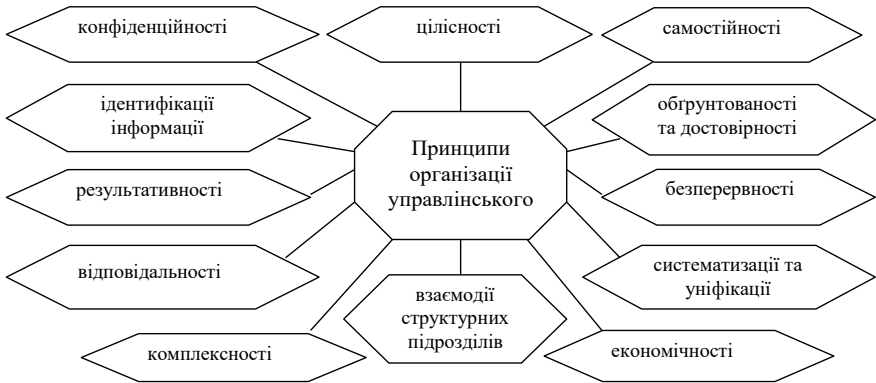


Рис.1.7. Принципи організації управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами

Система управлінської звітності повинна охоплювати всі об'єкти управління підприємства, оскільки має визначати міри її корисності для ухвалених рішень; використовується для оцінки виконання бюджетів; визначення результативності роботи окремих центрів відповідальності; підготовка та групування масивів інформації та їх надання менеджерам різних рівнів для прийняття відповідних управлінських рішень; для забезпечення комунікативних взаємозв'язків та відносин в межах господарюючого суб'єкта.

1.5. Предмет, об'єкти, методи, принципи та функції управлінського обліку

Предметом управлінського обліку є інформаційне забезпечення управління підприємством.

Оскільки більшість управлінських рішень базується на зіставленні доходів і витрат, можна виділити такі основні *об'єкти управлінського обліку (рис .1.8)*

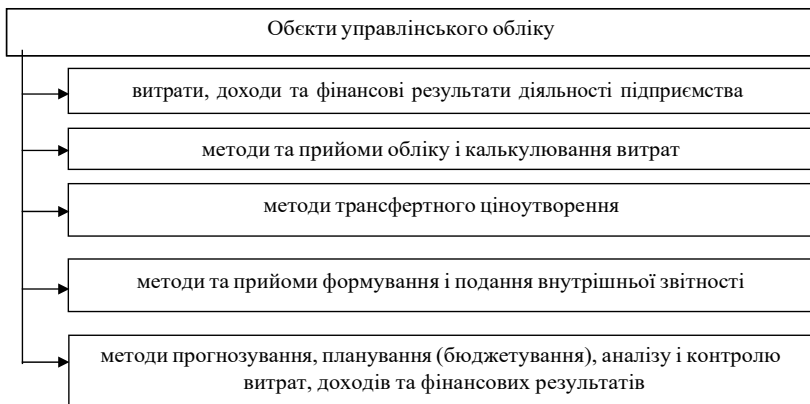


Рис. 1.8. Об'єкти управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами

Об'єкти управлінського обліку вивчають за допомогою різних прийомів і способів, які визначають метод управлінського обліку, складові якого наведено на рис.1.9.

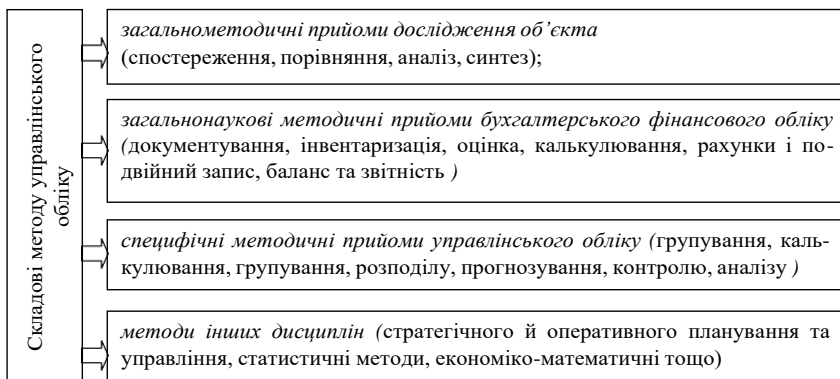


Рис. 1.9 . Складові методу управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами

Метою управлінського обліку є формування інформаційного забезпечення для ефективного управління підприємством.

Основними завданнями управлінського обліку на підприємстві є:

- обґрунтування методу обліку та калькулювання витрат;
- розроблення системи оцінювання, порівняння, аналізу і контролю витрат і результатів діяльності господарюючого суб'єкта, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності тощо;

- формування якісного і своєчасного збору і подання необхідної інформації для обґрунтованого прийняття управлінських рішень;
- створення інформаційної бази для складання прогнозів і планів (бюджетів) підприємства та його структурних підрозділів на основі оцінки альтернативних варіантів розвитку виробництва, інших видів діяльності підприємства та навколишнього підприємницького середовища [62].

Функції управління та управлінського обліку наведемо на рис. 1.10.



Рис.1.10. Функції управління та управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами

Ефективне управління є важливим і надскладним в умовах жорсткого конкурентного середовища. Щоб залишитись конкурентоспроможними, управлінському персоналу часто необхідно діяти інтуїтивно без аналізу ситуації. Саме глобальні принципи управлінського обліку створено для ведення бізнесу в умовах невизначеності та ризику.

Управлінський облік — це процес отримання, аналізу, комунікації та використання фінансової і нефінансової інформації, релевантної для прийняття рішень, задля генерування і збереження вартості для організації.

Завданням управлінського обліку є забезпечення інформації для проведення оперативної аналітичної оцінки та на її основі усвідомлення організаційних ризиків і можливостей для бізнесу.

Вміння управління ризиками дозволяє господарюючим суб'єктам використовувати з користю можливості та з часом генерувати вартість для своїх власників.

Управлінський облік посідає центральне місце в організації, розташовуючись на перетині фінансів і менеджменту. Спрощуючи складне і роблячи просте переконливим, він пропонує структуровані рішення для неструктурованих проблем.

Перш ніж розглянути принципи організації управлінського обліку на підприємстві доцільно зупинитись на характеристиці глобальних принципів управлінського обліку.

Метаю глобальних принципів є сприяння господарюючим суб'єктам бути успішними.

Ефективний управлінський облік оптимізує процес прийняття рішень в організаціях. Це відбувається тому, що відповідні працівники надають кожній особі, відповідальній за прийняття рішень, належну фактичну і аналітичну інформацію спрямовано на прогнозування діяльності підприємства.

Управлінський облік ґрунтується на чотирьох принципах зокрема:

- 1) Комунікація породжує інформацію, що має вплив;
- 2) Інформація є актуальною;
- 3) Аналізується вплив на вартість;
- 4) Розумне керування вибудовує довіру.

Усі глобальні принципи управлінського обліку є похідними від прагнення зробити діяльність підприємства успішною [109].

Ці принципи описують основоположні цінності, якості, норми й поняття, що їх мають дотримуватись фахівці з управлінського обліку:

- *Комунікація породжує інформацію, що має вплив* дозволяє приймати ефективні рішення про стратегію та її реалізацію на всіх рівнях;

- *Інформація є релевантною* — надає організаціям підтримку у плануванні та отриманні інформації необхідної для розробки стратегії та тактики її реалізації;

- *Аналізується вплив на вартість* — дозволяє моделювати сценарії, що демонструють причинно-наслідковий зв'язок між вихідними даними та результатами;

- *Розумне керування вибудовує довіру* — дозволяє активно управляти відносинами й ресурсами для захисту фінансових і нефінансових активів організації, її репутації та вартості.

Принципи організації управлінського обліку на підприємстві

Процес управління господарською діяльністю підприємства має складний і комплексний характер. Тому система збору інформації, необхідної для ефективного прийняття управлінських рішень, також є складною та може змінюватись залежно від зміни завдань управління підприємством. Водночас, організація управлінського обліку як системи інформаційного забезпечення управління підприємством має групуватися на дотриманні таких основних принципів (таблиця 1.4):

Таблиця 1.4

Основні принципи організації управлінського обліку

Назва принципу	Зміст принципу
принцип безперервності діяльності підприємства	передбачає оцінку діяльності активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триває далі
принцип єдиного грошового вимірника	передбачає вимірювання і узагальнення господарських операцій в єдиній грошовій одиниці при плануванні та обліку виробництва
принцип повноти й аналітичності інформації	дані які містяться в звітах, повинні бути повними і представлені в зручному для аналізу вигляді та не вимагати додаткової аналітичної обробки
принцип періодичності	відображає виробничий і комерційний цикл підприємства і є важливим для побудови системи управлінського обліку
принцип методологічної незалежності	передбачає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядку ведення управлінського обліку
принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства	означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому
принцип результативності	означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності з отриманим результатом
принцип відповідальності	означає, що за величину і витрат і результатів відповідність несе конкретна особа, яка їх контролює
принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства	передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства на всіх його стадіях (від виробництва до реалізації продукції)
принцип багатоваріантності	означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі можливі варіанти, однак обрати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень
принцип прийнятності і багаторазового використання	ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків
принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю	використовується на підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання

Управлінський облік на підприємстві необхідно організувати з врахуванням складових системи, зокрема: збору, систематизації, аналізу, контролю і планування управлінської інформації, деталізація яких наведена на рис. 1.11.

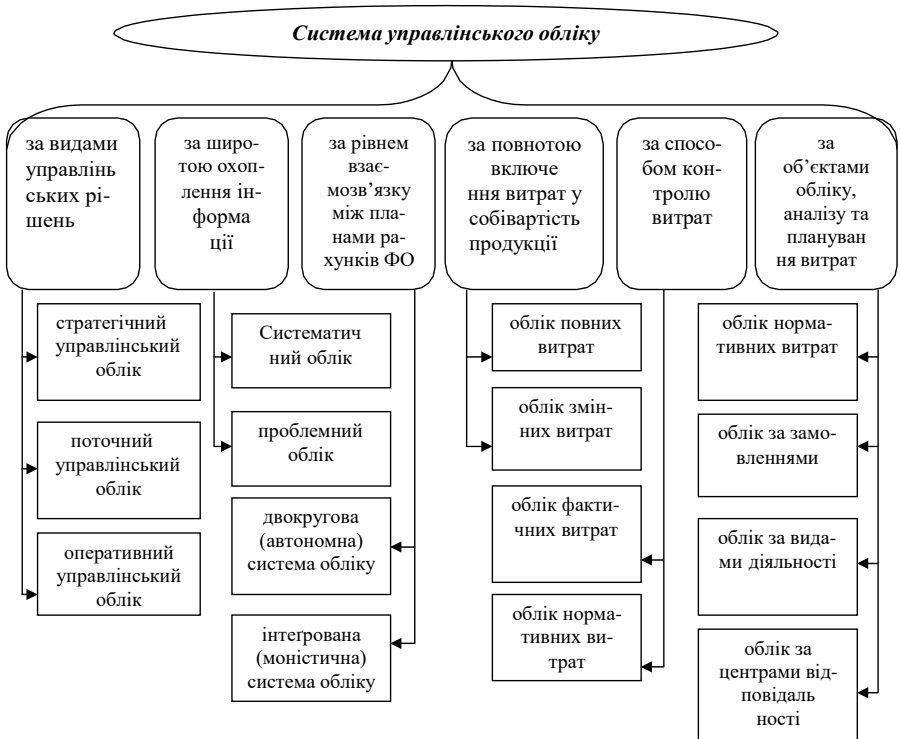


Рис. 1.11. Основні складові системи управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами на основі [62].

Виділяються такі **компоненти системи управлінського обліку**:

- Організаційні та матеріальні компоненти:
 - Структурний підрозділ (фахівець), який здійснює управлінський облік, та матеріально-технічне забезпечення цієї діяльності
- Нематеріальні компоненти:
 - Параметри управлінського обліку (види діяльності, центри відповідальності)
 - План рахунків (система показників) управлінського обліку
 - Склад управлінської звітності та її зміст
 - Облікова політика підприємства

3. Процедурні компоненти:

- Система відносин щодо збору інформації для потреб управлінського обліку та її рівні [62].

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

Керівники підприємства самостійно вибирають систему управлінського обліку, визначають склад і зміст внутрішньої звітності, способи контролю, аналізу, планування та прогнозування інформації, необхідної для управління підприємством.

Організацію системи управлінського обліку на підприємстві здійснюють, як правило, в такій послідовності:

- обирають систему, об'єкти і методи управлінського обліку;
- визначають склад аналітичних реєстрів, форму і порядок визначення показників внутрішньої звітності тощо;
- розподіляють обов'язки щодо збору та опрацювання управлінської інформації між виконавцями (обліковцями).

Основні етапи запровадження управлінського обліку на підприємстві є:

- оцінка (діагностика) чинників, які визначають побудову системи управлінського обліку підприємства;
- розробка моделі організації управлінського обліку;
- організаційна та фінансова структуризація підприємства та визначення центрів відповідальності;
- обґрунтування методики організації управлінського обліку та формування управлінської інформації;
- розробка плану рахунків управлінського обліку;
- розробка системи формування управлінської звітності.

Структура управління багатьох зарубіжних фірм засвідчує, що всі види обліку (фінансового, управлінського) підпорядковуються головному бухгалтерові (бухгалтерові-контролеру). Характерною для багатьох підприємств є централізація фінансового обліку в головному офісі та децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень. В літературних джерелах простежується тенденція трактування виробничого обліку як джерела даних про витрати, що використовуються як в управлінському так і у фінансовому обліку.

Первинну інформацію про витрати на виробництво продукції, виконання робіт чи надання послуг формують у системі виробничого (внутрішньогосподарського) обліку — основного інформаційного джерела оперативних даних про витрати, що використовуються як в управ-

лінському, так і у фінансовому обліках.

Система виробничого обліку витрат — це сукупність форм, методів і прийомів їх первинного відображення (обліку).

Побудова системи виробничого обліку витрат на підприємстві залежить від ряду чинників, найважливіші серед яких наведено на рис. 1.12.

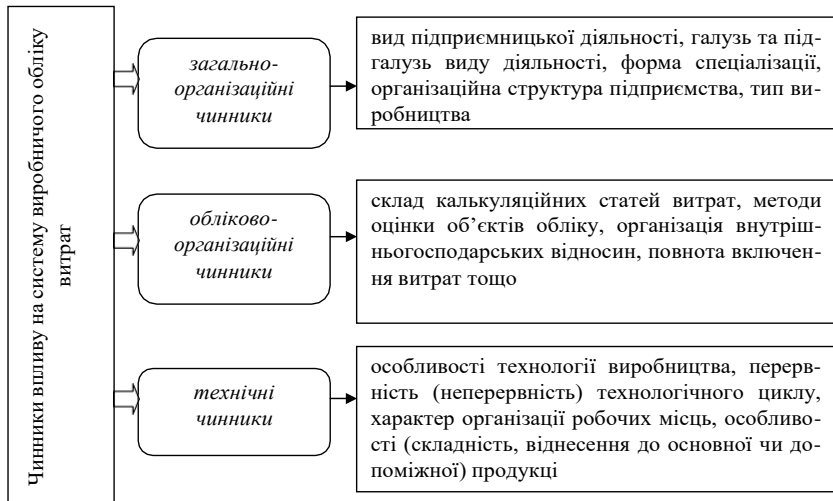


Рис. 1.12. Чинники впливу на систему виробничого обліку витрат

Джерело: сформовано авторами

В організації управлінського обліку особливо важливим є вибір системи побудови плану рахунків бухгалтерського обліку. У міжнародній практиці застосовують дві основних системи побудови плану рахунків: *автономну* і *інтегровану* системи, які кореспондують між собою і дозволяють застосовувати єдиний план рахунків у межах фінансового та управлінського обліку.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Які інформаційні потреби користувачів фінансової інформації?
2. Які категорії користувачів бухгалтерської інформації?
3. Яка різниця між поняттями «фінансовий облік» та «управлінський облік»?
4. Які вимоги ставляться до інформації управлінського обліку?
5. Які ознаки відмінностей між фінансовим та управлінським обліком?
6. Що розуміється під прийняттям правильних рішень?

7. Які класифікаційні ознаки управлінських рішень?
8. Які види управлінських рішень за суб'єктами прийняття?
9. Які види управлінських рішень за особливостями розв'язання завдань?
10. Які види управлінських рішень за рівнями прийняття?
11. Які види управлінських рішень за сферою охоплення?
12. Які види управлінських рішень за способом обґрунтування?
13. Які види управлінських рішень за ступенем складності?
14. Які види управлінських рішень за рівнем централізації?
15. Які види управлінських рішень за цілеспрямованістю?
16. Які види управлінських рішень за частотою?
17. Які види управлінських рішень за ступенем новизни?
18. Які види управлінських рішень за характером?
19. Які види управлінських рішень за наслідками впливу?
20. Які складові процесу планування?
21. Які складові процесу управління?
22. Які підходи до прийняття управлінських рішень?
23. Які критерії оцінки ефективності управлінської звітності?
24. Які класифікаційні ознаки управлінської звітності?
25. Які види управлінської звітності за змістом?
26. Що є предметом управлінського обліку?
27. Які методи використовуються в управлінському обліку?
28. Які основні завдання управлінського обліку?
29. Які принципи та функції управлінського обліку?
30. Які принципи організації управлінського обліку?
31. Які основні системи управлінського обліку?
32. Які виділяються компоненти системи управлінського обліку?
33. Які основні етапи запровадження управлінського обліку на підприємстві?
34. Які чинники системи виробничого обліку витрат?

Рекомендована література за темою 1

1. Андрусyak В.М. Управлінський облік як система бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. №3 (69), 2012, С.3-9
2. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / [Є.М. Романів, С.В. Приймак, С.М. Гончарук та інші]. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772с.
3. Васюк Н.В. Удосконалення обліку та аналізу витрат: управлінський аспект. *Вісник Чернігівського торгівельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2012. Вип.1. С.350-356
4. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 23. 2018. С. 604-608
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 1071 с.

6. Друрри К. Введение в управленческий и производственный учёт: учебное пособие для вузов / пер. с англ. / Под ред. Н. Д Эриашвили; Предисловие проф. П. С. Безруких. 3 — е изд. ЮНИТИ, 2002, 1071 с.
7. Квасницька р.С., Дерикот О.М. Аналіз підходів до прийняття управлінських рішень. *Вісник Бердінського університету менеджменту і бізнесу*. №4 (20) 2012, С.80-83
8. Колісник О.П., Коваленко Н.С. Види бухгалтерського обліку: узгодження та порівнянність. *Економіка та суспільство*. Випуск 9, 2017, С.1146-1151
9. Кузнецова С.А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери. *Економічний нобелівський вісник*. 2014.-№1 (7). С.270-279. URL: www.irbis-nbuv.gov.ua > cgi-bin > irbis_nbuv > cgiirbis_64 (Дата звернення: 11.02.2020 р.)
10. Мала Н.Т. Управлінське рішення: класифікація та процес прийняття. URL: <http://vlp.com.ua/node/1905> (Дата звернення: 11.02.2020 р.)
11. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві. *Інноваційна економіка*. №6 (44), 2013. С. 299-305
12. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010 (Дата звернення: 11.02.2020 р.)
13. Міжнародні стандарти якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: <file:///C:/Users/User/Downloads/PFZ00046.PDF> (Дата звернення: 12.02.2020 р.)
14. Остапюк М.Я., Опіярів В.В., Недошитко О.І. Підвищення достовірності інформаційного забезпечення користувачів як основа регулювання та напрацювання облікової концепції. *Вісник Ужгородського університету*. Серія економіка. — 2000. №6. с.2.
15. Пилипенко Л.М. Фінансова звітність: відповідність сучасним інформаційним потребам управління та регулювання ринковою економікою. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13834/1/35_230-233_Vis_720_Menegment.pdf (Дата звернення: 13.02.2020 р.)
16. Подвірна Н. Умови ефективності прийняття управлінських рішень. *Українська національна ідея: реалії та перспективи розвитку*. Випуск 23, 2011 р. С. 118- 122
17. СИМА: глобальні принципи управлінського обліку для агросектору України. URL: <https://www.tn.ua/articles/13567/> (Дата звернення: 13.02.2020 р.)
18. Ужва А.М. Управлінський облік як складова системи контролінгу на підприємстві. *Бізнес-навігатор*. 2011. №2. С.155-158
19. Управлінська звітність в Україні. URL: <https://accounting-outsourcing.com.ua/uk/upravlinska-zvitnist-v-ukrayini> (Дата звернення: 14.02.2020 р.)
20. Цюцюра С.В., Криворучко О.В., Цюцюра М.І. Теоретичні основи та сутність управлінських рішень. *Моделі прийняття управлінських рішень*. URL: www.irbis-nbuv.gov.ua > cgi-bin > irbis_nbuv > cgiirbis_64 (дата звернення 12.02.2020 р.)
21. Яворов В.В. Роль облікової інформації в управлінні підприємством. За ред. М.Я. Демяненка. *Облік і фінанси АПК*. 2009, №2. с.54-61
22. Яцко М.В. Роль фінансової звітності в умовах посилення інформаційних потреб користувачів. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/7517>

ТЕМА 2.
ТЕОРІЯ ДІЙ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ,
ОРГАНІЗАЦІЙНІ І СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Підхід до теорії невизначеності

Особливістю розвитку сучасного суспільства є ускладнення перебігу соціально-економічних процесів і, як наслідок, посилення нестабільності економічного середовища та умов підприємницької діяльності. Визначена тенденція обумовлює актуальність дослідження різних форм і факторів соціально-економічної невизначеності та розробку методів управління діяльністю суб'єктів господарювання в умовах зростаючої нестабільності.

Існує думка, що визнання невизначеності є невід'ємним елементом наукового знання і відрізняє сучасну науку від класичної. Погоджуючись із поглядами Павлова К.В., зауважимо, що дотримання принципів як визначеності, так і невизначеності ізольовано є однобічним сприйняттям оточуючого світу. Історично на першому плані знаходилась категорія визначеності, сутність якої полягає у виявленні різноманітних властивостей тих чи інших явищ. Натомість невизначеність завжди змінюється визначеністю, що породжує нові форми невизначеності. Проте діалектика взаємодії цих категорій така, що будь-яка невизначеність є умовою існування самої визначеності, і навпаки[83]. Таким чином, універсальна гнучкість зв'язків та взаємовідносин об'єктивної реальності знаходить своє відображення у рухливості категорій «визначеності-невизначеності», їхньому взаємопроникненні.

Основні класичні та сучасні економічні теорії, такі як кейнсіанська школа, монетаризм, посткейнсіанська, неокласична та неоінституційна теорії, вважають більш ефективною або грошово-кредитну економічну політику, або бюджетно-податкову. Наразі сучасні політики використовують інструменти обох політик, але нові кризи та непередбачувані ситуації актуалізували питання щодо впливу невизначеності майбутнього на економічні результати сьогодення. Концепція невизначеності, що або приймається (за кейнсіанською, посткейнсіанською та неоінституцій-

ною економічними теоріями), або не приймається (у монетаристів та представників неокласичної школи), є наразі основним дискусійним питанням, адже прийняття концепції невизначеності та неергодичності економічної системи пояснює необхідність державного регулювання економічних процесів та важливість удосконалення моделей економічної політики.

Найважливішим припущенням, що становить основу конфронтуючих економічних течій, є прийняття (або неприйняття) концепції невизначеності економічного розвитку. Першим економістом, що ґрунтовно розкрив сутність та важливість невизначеності майбутнього при плануванні соціально-економічних заходів був Дж. Кейнс [51]. На його думку, невизначеність є «межею між тим, що відомо напевно, та тим, що відомо ймовірно» [51]. У своїй «Загальній теорії зайнятості, проценту та грошей» Дж. Кейнс трактує невизначеність як «події, що не мають наукової бази для обчислення ймовірності їх настання, але потребують від нас певних дій щодо їх усунення» [49]. Згідно з цими уявленнями, кейнсіанці виходять з принципу історичного часу, де минуле є незворотнім, а майбутнє — невизначеним. Тобто кейнсіанську теорію треба трактувати не як статичну теорію «рівноваги з неповною зайнятістю», а як динамічну «макроекономічну теорію пристосування до порушення економічної рівноваги» [78].

Кейнсіанська концепція щодо невизначеності економічного розвитку технічно називається також концепцією неергодичної стохастичної системи. Світ Дж. Кейнса був неергодичним у тому сенсі, що минуле є незворотнім, а майбутнє — невизначеним та непізнаним. Таким чином, через невизначеність майбутнього та мінливість суб'єктивних уподобань, Кейнс прийшов до висновку про неможливість справжньої раціональності очікувань: очікування є суб'єктивними, а інвестиційні рішення — нераціональними. На відміну від кейнсіанського, монетарний підхід припускає ергодичний характер економічної системи, тобто такий, «що відноситься до ймовірності того, що деякий стан може повторюватися, особливо з нульовою ймовірністю того, що деякий стан не повториться ніколи» [78]. Тобто погляд монетаристів базується на тому, що майбутнє є пізнаваним за допомогою теорії ймовірності, а середні показники у майбутньому не істотно відхилитимуться від теперішніх. Вони вважають, що в умовах невизначеності гроші виступають як сполучний ланцюг між сучасним та майбутнім станами економіки.

Ф. Найт, як і Л. Мізес, розумів невизначеність в епістемологічному сенсі [73]. Він вважав, що світом керують загальні закони, але, врахо-

вуючи людські пізнавальні можливості, питання про істинність цього твердження не має практичного сенсу. «Фактично ми діємо на підставі своїх думок, що можуть бути обґрунтовані у більшому чи меншому ступені та становити більшу чи меншу цінність; ми не перебуваємо у повному невіданні, але не маємо повної та досконалої інформації, володіючи лише частковими знаннями» [73].

Сам термін «невизначеність» Ф. Найт трактує як «недостатню обізнаність та необхідність діяти, спираючись не на власний розсуд, а на конкретні знання» [73]. Він також розмежовує поняття ризику та невизначеності, тобто визначає ризик як стан, в якому існує можливість отримати розподіл ймовірностей результатів таким чином, щоб застрахувати їх, а невизначеність як стан, у якому такого розподілу можливостей не існує. Згодом категорію невизначеності стали ототожнювати з визначенням Ф.Найта поняття ризику, а останній пов'язали з поняттям «неоднозначності».

Сучасна економічна теорія виокремлює різні трактування невизначеності. Так, В. Черкасов розуміє цю категорію як «постійну мінливість умов, швидку та гнучку переорієнтацію виробництва, мінливість ринку взагалі» [120]. Г. Цельмер підкреслює, що «невизначеність як об'єктивна форма існування реального навколишнього світу обумовлена, з одного боку, об'єктивним існуванням ймовірності, з другого боку, неповнотою кожного акту відображення реальних подій в людській свідомості» [105]. Тобто невизначеність втілюється у різноманітті перетворень можливостей у дійсність та існуванні множини станів, у яких розглядуваний у динаміці об'єкт може знаходитися у майбутньому.

Існуючі підходи стосовно сутності категорії невизначеності класифікуються таким чином.

По-перше, невизначеність розглядається як міра інформації. Погодимося, що це найбільш розповсюджена точка зору на розуміння специфіки цієї категорії. Достатність інформації стосовно умов, обмежень та параметрів соціально-економічних систем свідчить про визначеність окремої ситуації. Однак вважається, що досягнення повної усвідомленості суб'єкта у прийнятті управлінських рішень відносно об'єкта й оточуючого його середовища, навіть в ідеальних умовах, неможливо.

По-друге, невизначеність відображає стан системи по відношенню до еталонних умов. Так, невизначеність розглядається як відхилення між очікуваним станом і фактичним розвитком економіки. Таке відхилення обумовлює необхідність розробки заходів планування.

Третій підхід полягає в тому, що невизначеність обумовлена можливістю вибору різноманітних альтернатив. Учені акцентують увагу на тому, що сутність невизначеності передбачає наявність вибору необме-

женої кількості варіантів розвитку, однак за відсутності чітко встановлених критеріїв оптимальності й ефективності.

По-четверте, невизначеність визначає якість інформації. Мова йде про оцінку інформації з боку достовірності відомостей та даних, їх повноти та об'єктивності.

П'ятий підхід характеризується тим, що невизначеність є джерелом ризику внаслідок неможливості оцінки його ймовірності [57].

Лауреат премії Нобеля, Г.Саймон на протипагу теоретичним моделям прийняття управлінських рішень спрямованих на максимізацію прибутку, запропонував концепцію обмеженої раціональності, яку описав наступним чином: раціональність обмежена, якщо їй не вистачає універсального знання. Його нестача проявляється насамперед у неможливості пізнати всі альтернативи, невизначеність подій, що відбуваються у зовнішньому світі, а також неможливості прорахувати всі їх наслідки. Існує об'єктивна потреба в отриманні точних описів процесу вибору (прийняття рішень в умовах обмеженої раціональності). Обмеження зумовлені перш за усе пізнавальними можливостями людини, зокрема її сприйняттям, увагою та розумовими здібностями. Тому в умовах реальної практики вона не може охопити весь процес прийняття рішень загалом і навіть окремі його етапи з необхідною точністю й глибиною.

Функціонування економічної системи в цілому характеризується невизначеністю поведінки як суб'єктів підприємництва, так і інших її елементів. Тому не враховуючи невизначеність, неможливо не тільки описати реальний суб'єкт господарювання, його властивості, поведінку в певних умовах, але й ефективно управляти ним. Лише знання та використання в практичній діяльності законів розвитку економіки може бути надійною основою ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання у швидко змінюваному зовнішньому середовищі.

Ефективного управління можна досягти тільки на основі підвищення змістовної глибини теорій, моделей, що використовуються для аналізу ситуації і прийняття рішень. У динамічно змінюваному середовищі, в умовах невизначеності майбутнього ефективну організацію не можна побудувати на основі копіювання відомих рішень, процедур і правил, успадкованих від славетного але вже минулого [22].

Більше століття триває дискусія серед вчених щодо тотожності понять «ризик» та «невизначеність». Вчені, що схилиються до неокейнсіанського напрямку розмежовували дані категорії, виокремлюючи відомості про кількісні ймовірності появи визначених подій, за умови існування ризику, що стосується масових явищ системного характеру, для суб'єктів що приймають рішення.

Сутність поняття «невизначеність» представлено на рис.2.1.

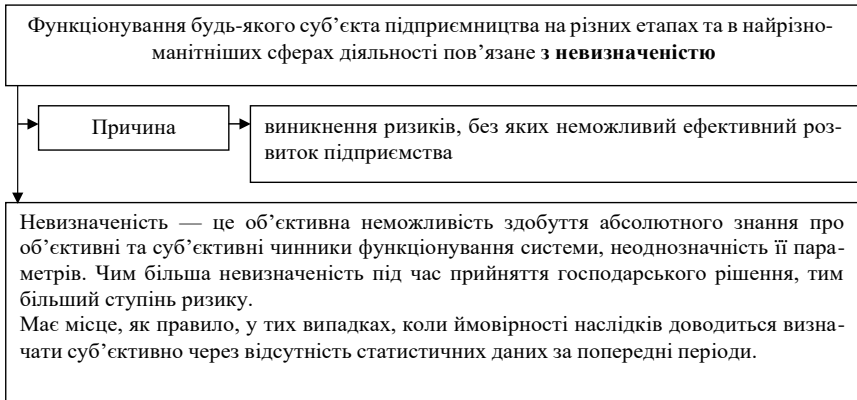


Рис. 2.1. Сутність поняття «невизначеність»

Джерело: сформовано авторами на основі: [52]

І все ж, поняття “ризик” не можна ототожнювати із поняттям “невизначеність”.

Ризик — категорія суб'єктивна, а невизначеність — об'єктивна.

Ризик — можливість недосягнення суб'єктом поставленої мети, зумовлена необхідністю прийняття рішення в умовах невизначеності (в недетермінованій системі).

Не можна трактувати “невизначеність” як негативне явище, оскільки саме такий стан (ситуації неминучого вибору) має психологічний вплив на людей та спонукає їх до креативних вчинків, що в кінцевому підсумку призводить до позитивних результатів.

Під невизначеністю слід розуміти неможливість передбачити майбутні події, що призведуть до певних величин і показників розвитку деякого проекту.

Оскільки невизначеність є основною складовою ризику, вона може бути джерелом ризику. Отже, для зменшення ризику необхідно мінімізувати невизначеність, намагаючись шляхом вчасного отримання необхідної інформації звести її до нуля. Тобто, перевести невизначеність у повну визначеність за допомогою якісної, вичерпної та достовірної інформації у визначений період.

Умови ринкового середовища передбачають різноманітні види невизначеності для всіх суб'єктів господарювання (рис.2.2):

У чистому вигляді той чи інший вид імовірності трапляється рідко — найчастіше можна зустріти мішаний вид [52].

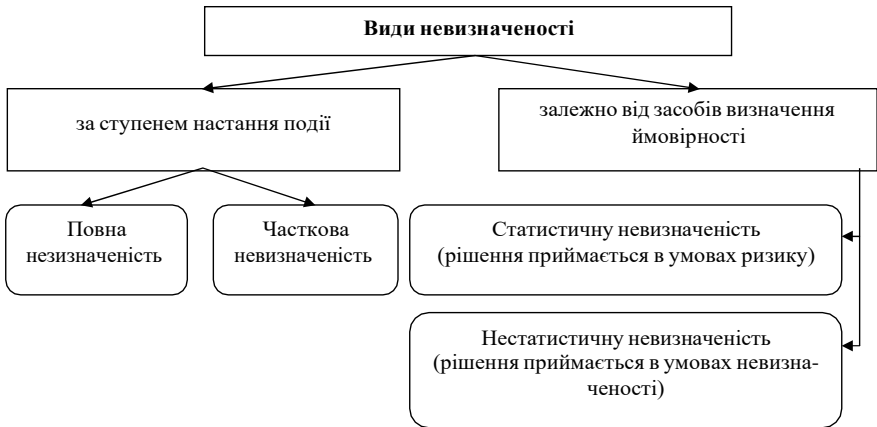


Рис. 2.2. Класифікація видів невизначеності

Джерело: сформовано авторами на основі: [52]

Розрізняють різні типи невизначеності, їх спільний вплив та зумовлений ними економічний ризик (рис 2.3):

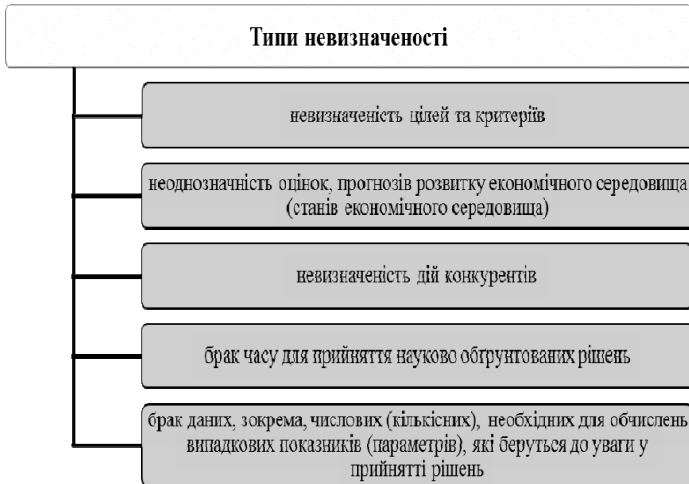


Рис. 2.3. Типи невизначеності

Джерело: [18].

В практичній діяльності господарюючих суб'єктів, для прийняття оперативних управлінських рішень, необхідне зниження рівня невизначеності, яке забезпечується певними діями (рис.2.4).

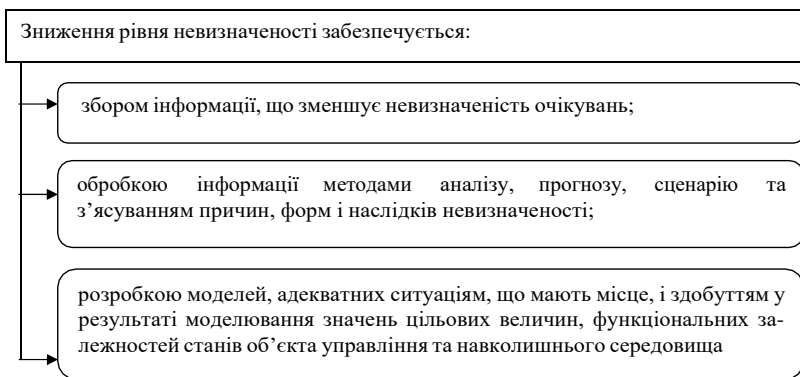


Рис.2.4. Забезпечення зниження рівня невизначеності

Джерело: сформовано авторами на основі: [52]

Фактори невизначеності можуть бути згруповані за великими категоріями (рис.2.5).



Рис. 2.5. Згруповані категорії факторів невизначеності

Як засвідчує практика, зовнішні і внутрішні невизначеності є джерелами підприємницького ризику, тому суб'єкти підприємництва мають пам'ятати про логічний зв'язок: імовірність — невизначеність — ризик. Узагальнюючи вище викладене імовірність створює невизначеність, що приводить до ризику.

2.2. Зовнішнє середовище. Конкурентна стратегія і стратегічна місія

У швидко мінливій конкурентному середовищі, яка характеризується високим ступенем нестабільності, підвищеною ймовірністю кризових явищ для господарюючих суб'єктів виникає потреби в реформуванні застосовуваних облікових методів.

У зв'язку зі зростаючою ступенем конкуренції, а також неоднорідністю конкурентного середовища змінюються і диверсифікуються вимоги до інформаційного забезпечення управління бізнесом.

У зв'язку з тенденціями концентрації бізнесу змінюються підходи до управління і обліку діяльності його сегментів. Ці об'єктивні і суб'єктивні обставини призводять до принципово нових економічних відносин, що обумовлює тенденції подальшого розвитку бухгалтерського обліку, в тому числі його напрямки, затребуваного сучасною практикою — управлінського обліку.

Аналіз і особливо прогнозування конкурентного середовища достатньо трудомістка складова розробки стратегії.

З метою формування стратегічного розвитку підприємства управлінський персонал має об'єктивно оцінювати: внутрішнє середовище підприємства, зокрема: ресурси, потенціал, напрямки розвитку та його динаміку, а також зовнішнє середовище, в якому існує підприємство, зокрема: економічне становище, інфляційні процеси, тенденції розвитку бізнесу та місце підприємства в ньому (рис.2.6).

Широке коло проблем теорії і практики системи бухгалтерського обліку пов'язаний з розумінням змісту його підсистеми — управлінського обліку, з пошуком ефективних шляхів практичної організації управлінського обліку, удосконаленням його методології.

Конкурентне середовище являє собою сукупність суб'єктів ринку й їхніх стосунків, що складаються в ході суперництва при проектуванні, виробництві, реалізації та експлуатації продукту. Вона характеризується географічними кордонами, домінуючим типом конкуренції (монополістична, олігополістична конкуренція, чиста монополія), структурою і ступенем інтенсивності. Характер конкурентного середовища повинен враховуватися при виборі облікової методології.

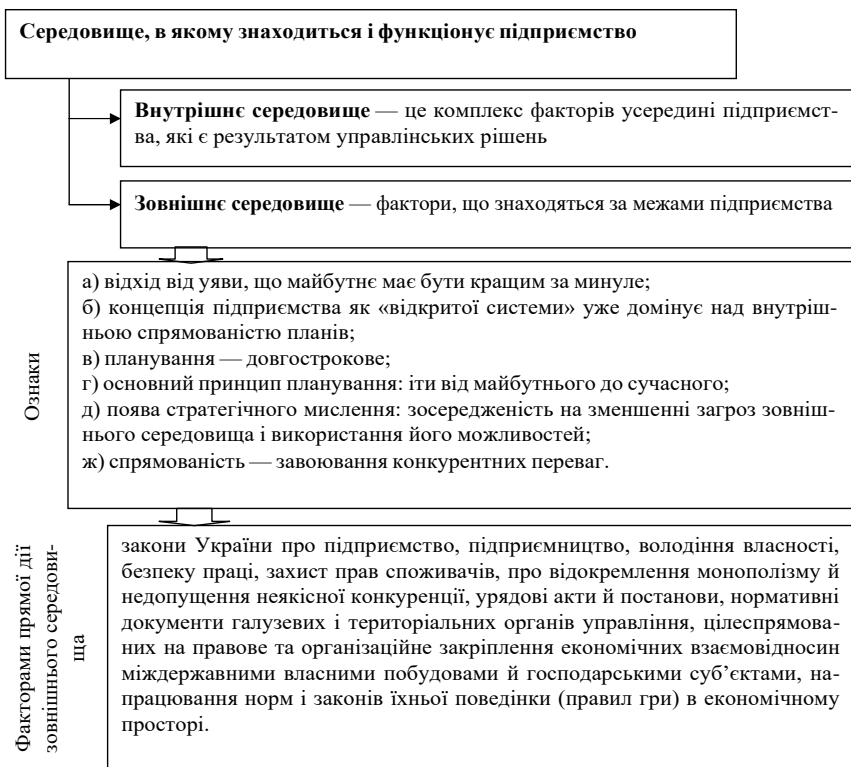


Рис. 2.6. Складові внутрішнього та зовнішнього середовища

Підприємство знаходиться в стані постійного обміну із зовнішнім середовищем, забезпечуючи тим самим собі можливість існування.

Підтвердження припущення, що ті одиниці бізнесу, які зустрічаються з більшим ступенем невизначеності зовнішнього середовища, застосовують більш суб'єктивний підхід до оцінки діяльності.

Якщо зростає ступінь невизначеності зовнішнього середовища, зростає і потреба в більш детальній обліковій інформації широкого спектру.

Дж.Белл доводить, що «зовнішнє середовище організації містить такі елементи, як споживачі, конкуренти, урядові установи, постачальники, фінансові організації та джерела трудових ресурсів, релевантні (тобто значущі) відносно до операцій організації» [9].

Оскільки зовнішнє середовище безпосередньо пов'язане з конкуренцією та конкурентною стратегією, варто вказати, що структури бізнесу, які *конкурують на основі диференціації* або розвідують нові ринки повинні:

- мати середовище, де використовується участь менеджерів в прийнятті рішень;

- особливе значення приділяти нагородженню менеджерів на основі показників нефінансового типу (наприклад, розробка нових типів продукції, розвиток ринку) окрім вторинних фінансових показників.

Перші теоретичні дослідження конкуренцію були проведені представниками класичної політекономії в середині XVIII ст. (рис. 2.7).

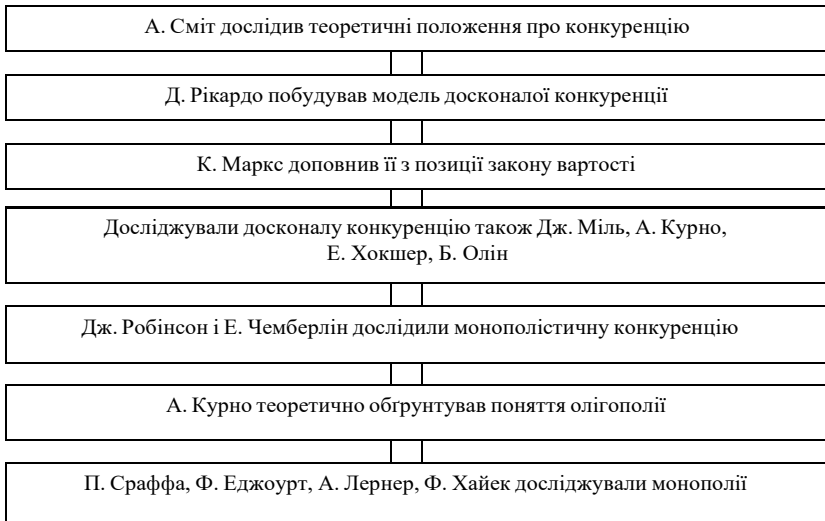


Рис. 2.7. Перші теоретичні дослідження конкуренції

Невідомою складовою ринкової економіки є конкуренція, яка створює конкурентне середовище для господарюючих суб'єктів (рис.2.8).

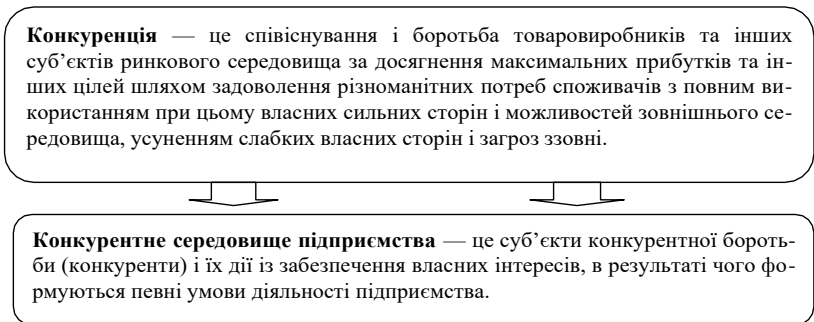


Рис.2.8. Сутність конкуренції та конкурентного середовища

Стратегія підприємства вибудовується за певними рівнями та рангами, які цілому формують її ієрархічну будову.

Захисники і одиниці бізнесу, слідуючи стратегії низьких витрат повинні прийняти оцінку результатів, де акцент робиться на зниженні витрат і виконанні бюджету.

Підстави для припущення в умовах **конкурентної стратегії** є наступними:

1. Одиниці бізнесу, які вибирають захисну стратегію, при нагородженні менеджерів приділяють більше уваги використанню фінансових показників.

2. Використання нефінансових показників для визначення розмірів бонусів керівників зростає пропорційно тому, як організація слідує стратегії піонера.

3. Підприємства, які вибирають стратегію, яка більш будується на нефінансових показниках діяльності, активно використовують їх для визначення розміру бонусів менеджерів.

Сутність та основні компоненти місії представлено на рис. 2.9.

Місія — це ділове поняття, що відображає призначення бізнесу, його основну мету. Місія характеризує тільки *«сьогодення»* організації: вид, масштаби діяльності, відмінності від конкурентів, залишаючи без уваги перспективи розвитку бізнесу.

Місія деталізує статус підприємства та забезпечує орієнтири для вироблення цілей і стратегій на різних організаційних рівнях. Її основними компонентами є:

- *товари або послуги, тобто коло потреб, що задовольняються;*
- *категорії цільових груп споживачів;*
- *управлінські технології і функції (спосіб задоволення потреб);*
- *конкурентні переваги.*

Рис.2.9. Сутність та компоненти місії

У загальному випадку виділяють **три основні задачі визначення місії**:

- чітке уявлення про сферу бізнесу, у якій працює дана організація;
- визначення моменту, коли слід вживати заходи для зміни місії і стратегічного курсу організації у цілому;
- чіткий опис місії, що спонукає до дій.

1. Визначення сфери діяльності організації полягає у комплексному аналізі таких трьох компонент:

- потреб споживачів — яке коло потреб задовольняється;
- груп споживачів — кого ми задовольняємо;

- технологій, що використовуються, та функцій, що здійснюються, тобто, яким чином задовольняються потреби споживачів.

Для визначення сфери діяльності компанії необхідний комплексний аналіз усіх трьох компонент. Знать лише про види продуктів та послуг, що надаються компанією, явно недостатньо. Самі по собі продукти та послуги не настільки важливі покупцям. Їх виробництво обумовлюється існуванням конкретних потреб, які повинні бути задоволені. Без наявності конкретних потреб немає і бізнесу.

Під час визначення сфери діяльності слід також розглядати і групи споживачів, оскільки це дає уявлення про характер ринку, який обслуговується, про його географічні особливості і типи покупців. Аналіз використовуваних технологій та функцій також потрібен, оскільки за його допомогою ми визначаємо способи задоволення потреб споживачів і діапазон вироблених даною галуззю товарів і послуг.

2. Умови, що змінюються, змушують керівників увесь час дивитися у майбутнє, щоб вчасно визначити момент зміни курсу та корегування місії. Ключовим моментом тут є питання: якими новими шляхами компанія повинна рухатись вже зараз, щоб успішно впоратися зі змінами, що насуваються? Зміна курсу підприємства відповідно до ледь помітних ознак нових відкриттів і змін зменшує ймовірність потрапити у важку ситуацію і втратити свої позиції на ринку.

Аналіз нових обставин у ланцюгу *споживач — ринок — технологія* у підсумку приводить до вибору одного з альтернативних напрямків. Завданням стратегічного керівника є пророблення від початку до кінця кожного з можливих напрямків, оцінити ступінь ризику та переваги кожного з них і прийняти відповідне рішення.

3. Доведення місії до керівників нижчих ланок і службовців не менш важливе завдання, ніж її розроблення. Грамотно сформульована місія спонукає до дії. Майстерність опису місії проявляється у виборі простої чіткої термінології, за допомогою якої дана місія доводиться у ясній і переконливій формі до всіх зацікавлених осіб на всіх ієрархічних рівнях.

Підходи до формування розуміння місії представлено на рис.2.10.

Вузько задана місія концентрує стратегію на виробництві обмеженої номенклатури продукції, конкретних ринкових сегментах, групах споживачів або використовуваних стратегічних шляхів досягнення цілей бізнесу.

Такий підхід сприяє підвищенню дієвості управління за рахунок посилення визначеності та організованості внаслідок застосування більш сфокусованих скоординованих методів здійснення стратегій. Правильно сформульована і представлена місія разом із загальним змістом обов'язково несе у собі щось таке, що робить її унікальною у

своєму роді, і що характеризує саме ту організацію, у якій вона була вироблена.

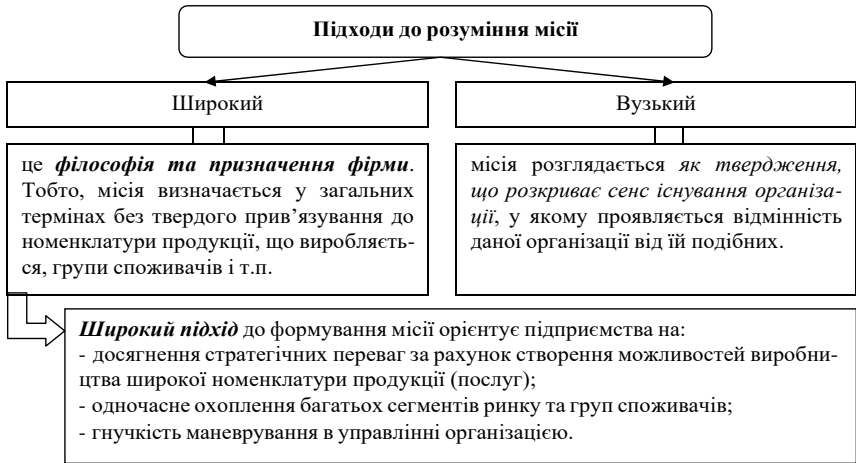


Рис. 2.10. Підходи до розуміння місії

Значення місії представлено через вирішення задач (рис.2.11).

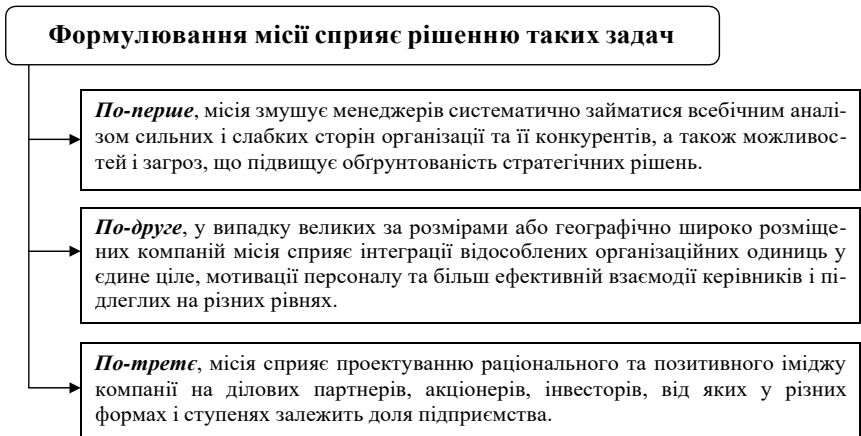


Рис. 2.11. Значення місії шляхом вирішення задач

Отже, успішна реалізація процесу розробки та використання стратегічної місії підприємства на засадах функціонального підходу забезпечує ряд переваг для підприємства в умовах частих, але важкопрогнозованих змін та нововведень на ринку та у свідомості людей.

2.3. Технології, що використовуються і взаємозалежності

Успіх у конкурентній боротьбі сприяє лише тому, хто визначає нові потреби, виробляє нові товари та впроваджує нові технології. Таким чином, конкуренція створює механізм економічного змагання, змушує підприємців аналізувати свою економічну стратегію. У зв'язку з цим в сучасних умовах актуальним є використання технологій антикризового управління підприємством.

Крім загального показника ефективності управлінського рішення може визначатись організаційна, економічна, соціальна, технологічна, психологічна, правова, екологічна, етична та політична ефективність.

Говорячи у даному розділі про невизначеність, варто також згадати, що серед видів невизначеності є і технологічна, яка обумовлена загальними темпами зростання НТП (науково-технічного прогресу), відповідності технологічних процесів суб'єкта державним стандартам, нормам та правилам тощо, можливими порушеннями виробничого процесу внаслідок суб'єктивно-об'єктивних факторів тощо.

Невизначеність на макрорівні може проявлятися через конкурентоздатність продукції, недосконалість технологічного процесу, неефективне використання ресурсів, нерациональний менеджмент тощо.

Серед перерахованих складових факторів невизначеності з позиції стратегічного управління, перевагу варто надати технологічній невизначеності (рис. 2.12).

Більш складною порівняно з інтуїтивною є *раціональна технологія прийняття рішень* фактична кількість етапів (кроків), операцій і процедур якої визначається складністю і типом розв'язуваної проблеми.

Система антикризового управління підприємством передбачає використання низки технологій, серед яких контролінг, реінжиніринг, фінансова діагностика, фінансова санація, інвестиційний менеджмент, менеджмент персоналу, консалтинговий менеджмент, інноваційне антикризове управління та ін.

Управління ризиками визначають як “процес систематичної ідентифікації критичних ризиків, оцінки їх впливу, розробки і реалізації комплексного рішення щодо управління ризиками, яке об'єднує стратегію, персонал, процеси і технологію”[7].

Існують дві управлінські технології, застосування яких в кризових умовах має допомогти в управлінні підприємством (рис. 2.13).

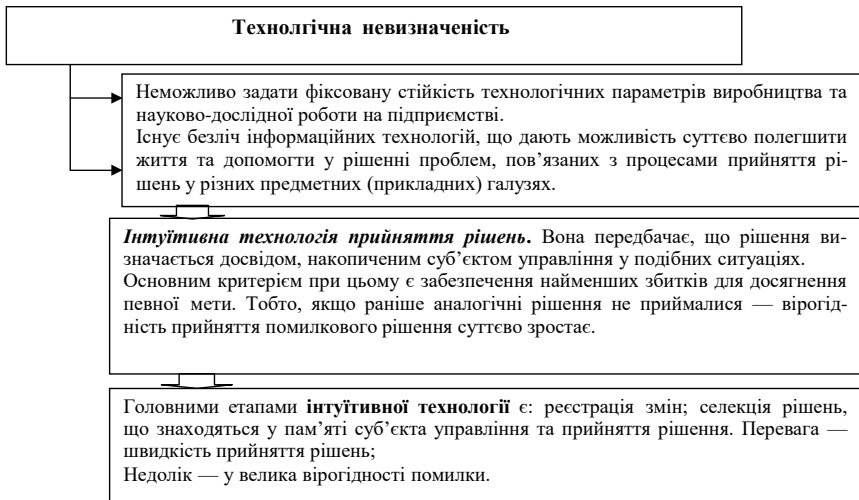


Рис. 2.12. Характеристика технологічної невизначеності

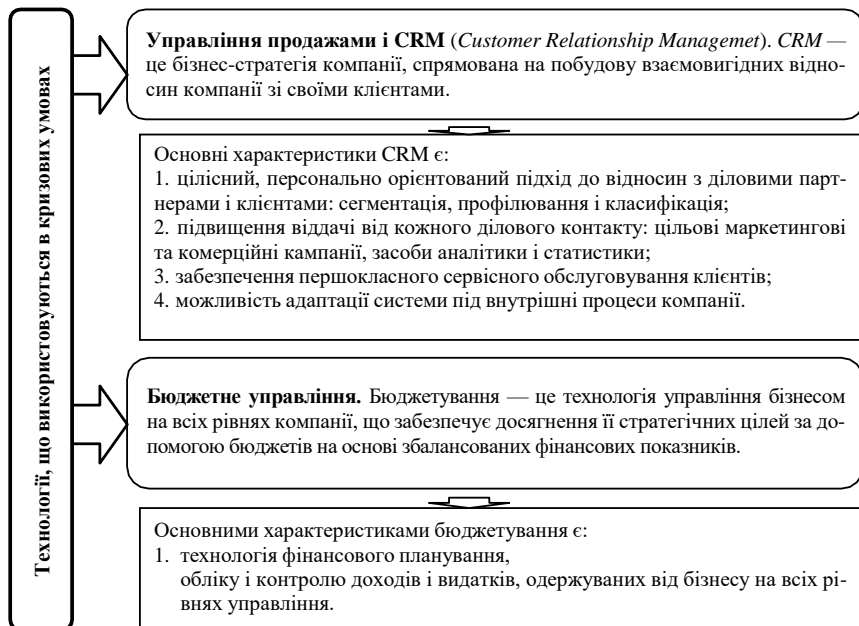


Рис. 2.13. Технології, що використовуються в кризових умовах при управлінні підприємством

Джерело: розробка авторів на основі: [66].

Прикладом ефективності даної системи може слугувати «Oracle Siebel CRM», що неодноразово ставала однією з найкращих у світі CRM-систем у різноманітних рейтингах. Ця система має дуже широкий функціонал і велику кількість готових рішень, перевірених часом і тисячами проєктів, для різних галузей економіки [43].

Використання CRM в антикризовому управлінні допомагає підвищити ефективність діяльності будь-якої організації шляхом побудови і підтримки міцних зв'язків з клієнтами, встановлення довготривалих контактів з існуючими та потенційними клієнтами. Розширення і удосконалення клієнтської бази дає змогу розширити і прибуткову частину підприємства, відкриває нові шляхи отримання інвестиційних капіталовкладень і нових ділових активів. За допомогою технології бюджетування витрати і грошові потоки в розрізах, потрібних для реального управління підприємством, а не тільки бухгалтерського обліку, тим самим можливо контролювати реальний прибуток і реальний фінансовий стан підприємства [99].

Необхідно зазначити, що економічний ризик пов'язаний із втратами, збитками, імовірність яких спровокована невизначеністю, а також вигодою та прибутком, які можна одержати лише за ризикової інноваційної діяльності. У кризових умовах для держави існує ризик банкрутства, а відповідно — соціального вибуху. Тому ризик має бути зваженим.

У цьому контексті об'єктом державного управління стають зв'язок між диверсифікацією і нагромадженням капіталу та його вплив на прискорення темпів технологічних нововведень. На шляху реформування бізнесу і підприємництва суб'єкти системи державного управління, проводячи диверсифікацію ризиків, забезпечують зростання темпів економічного розвитку.

Тож на успішне подолання кризової ситуації можна розраховувати лише за умови готових розроблених технологій державного антикризового управління. На основі аналізу та синтезу суспільних процесів і соціальних систем треба створити інноваційні антикризові технології, що підтверджують доцільність їх застосування, а також спроможність реалізовувати цілі державного управління.

Переваги даних технологій представлено на рис. 2.14.

Доцільність використання даних технологій в антикризовому управлінні полягає у перевагах, які вони забезпечують: скорочення витрат, збільшення об'єму продажів, збільшення кількості виграшних контрактів, збільшення рівня задоволення замовників, зниження адміністративних витрат на продажі і маркетинг, забезпечення прозорості і передбачуваності потоку коштів, посилення контролю керівництва за

рухом коштів, збільшення ефективності та зниження ризику використання вільних коштів, посилення контролю за доходами і видатками як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів, оптимізувати.

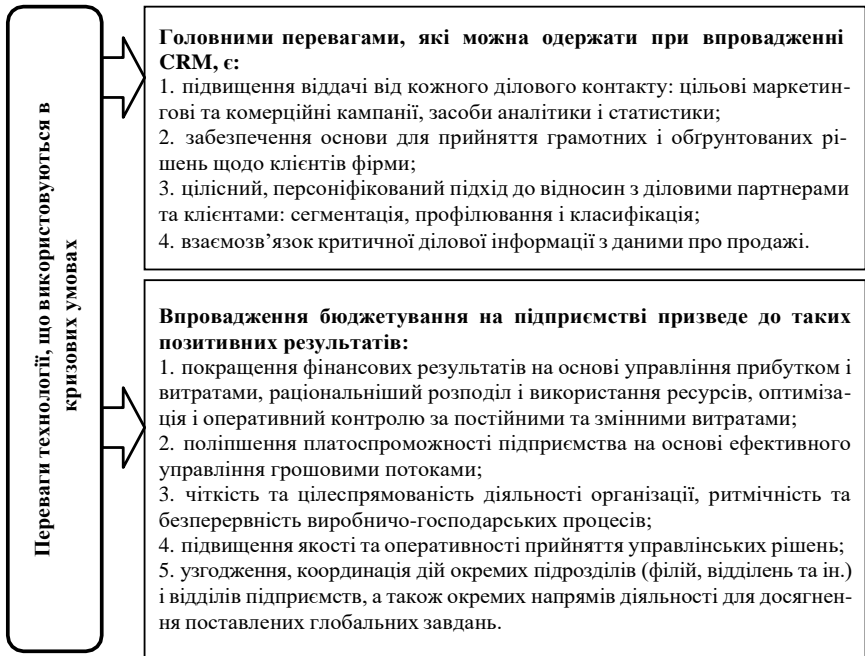


Рис. 2.14. Переваги технологій, що використовуються в кризових умовах при управлінні підприємством

2.4. Розмір компанії, диверсифікація, структура і тип галузі

Одним із ключових факторів, що впливає на побудову системи бухгалтерського обліку, орієнтованого на цілі управління, відповідно до теорії обставин, є розмір підприємства.

Вчені Великої Британії М. Абдел-Кадер (M. Abder-Kader) та Р. Лутфер (R. Luther) провели анкетне опитування на 113 британських підприємств харчової промисловості та промисловості безалкогольних напоїв з метою визначення факторів, які зумовлюють відмінності в системах управлінського обліку, зазначають, що дані

системи побудовані на великих підприємствах є більш складними, в порівнянні з малими підприємствами. Причому під складністю системи обліку вчені розуміють її здатність надавати широкий спектр релевантної інформації для планування, контролю, прийняття рішень з метою створення чи підвищення вартості [126].

Зі збільшенням розміру суб'єктів господарювання значно ускладнюється процес їх управління, одночасно відбувається зростання відповідальності менеджерів підприємства за результати прийнятих рішень. Зростання масштабів можливих негативних наслідків зумовлює необхідність врахування значного обсягу інформації в процесі управління.

У великих компаній, як зазначає Хокюе З. (Z. Hoque), наявна більша кількість ресурсів, які можуть бути використані для впровадження інновацій у тому числі інновацій в системах обліку та контролю, що сприяють підвищенню ефективності комунікаційних потоків в межах даних компаній [131]. Халдма Т. (Haldma T.) і Лаатс К. (Laats K.) стверджують, що рівень складності системи виробничого обліку та системи бюджетування має тенденцію до зростання зі зростанням розміру суб'єкта господарювання. Рух від примітивного до більш складного управлінського обліку вимагає ресурсів та спеціалістів, залучити які мають можливість тільки великі підприємства [130]. Крім того, що малі підприємства не володіють достатнім обсягом ресурсів, необхідних для впровадження ускладненої системи обліку така її трансформація, саме на малих підприємствах, може бути економічно необґрунтованою. Тобто, зважаючи на те, що в порівнянні з великими підприємствами, на малих обсяг вхідних даних є значно меншим, тому на побудову системи бухгалтерського обліку, орієнтованого на цілі управління, впливає організаційна структура підприємства, а саме рівень її децентралізації. Абдел-Кадер М. (Abder-Kader M.) та Луфер Р. (Luther R.) у результаті проведеного дослідження дійшли висновку, що підприємства, які характеризуються як децентралізовані запроваджують більш складну систему управлінського обліку [126]. Це, у першу чергу, пов'язано з тим, що організаційна структура підприємства в значній мірі залежить від його розміру. Так, К. Мерчант (K. Merchant) відмічає, що великі компанії більш децентралізовані та використовують більш складну систему бюджетування [134]. Отже, для малих суб'єктів господарювання характерним є нижчий рівень децентралізації, в порівнянні з великими, що, в першу чергу, пов'язано зі складністю управління останніми та недоцільністю, економічною необґрунтованістю створення розгалуженого управлінського апарату на малих підприємствах.

В малих та середніх за розміром підприємствах система управлінського обліку розглядається як сукупність формальних, інформаційних

процедур, що використовуються менеджерами для підтримки або зміни стратегічних та поточних цілей суб'єктів господарювання.

Для виведення підприємств з кризового стану та активізації діяльності суб'єктів господарювання у світовій економіці застосовують різні підходи, у тому числі широко використовується диверсифікація діяльності, що дозволяє вирішити ряд проблем, що виникають у підприємств.

Основними передумовами здійснення диверсифікації діяльності на підприємствах є скорочення прибутку в основному виробництві, зміна потреб ринку, недієва система оподаткування, розвиток НТП.

В умовах невизначеності зовнішнього середовища та жорсткої конкуренції головними показниками стають не лише витрати, собівартість та обсяг виготовленої продукції, а й маркетингове дослідження ринку, результатом якого стає диверсифікація товарних ринків, продукції та сервіс для клієнтів.

Варто зазначити, що саме значні інвестиції в нові технології підприємства має назву **диверсифікація** — інвестиції на розвиток або вихід із неперспективних стратегічних зон господарювання (конгломеративної, концентричної) ринків або технологій.

Диверсифікація — це один із способів управління ризиком, пов'язаний з його розподілом за різними джерелами з метою запобігання такій ситуації, в якій одне несприятливе подія призводить до катастрофічних наслідків.

Стратегія диверсифікації діяльності підприємств у системі стратегічного управління, безумовно, є надзвичайно важливою, а її актуальність з огляду на економічний напрям розвитку лише збільшується. В науковій спільноті виділяють різні підходи до визначення стратегій [121].

Кожна продукція, запропонована компанією, має у своєму складі функціональні компоненти, основні матеріали, що в подальшому складатимуть єдине ціле. Частіше за все в інтересах виробника купують більшу частину матеріалів у зовнішніх продавців.

Наведені способи диверсифікації виробництва дають змогу господарюючому суб'єкту підвищити потенціал, охопити нові ринкові сегменти тощо. Чи розвивати діючі види виробництва, чи впроваджувати кардинально нові види виробництва — питання стратегічного характеру.

Однією із перспектив розвитку управлінського обліку являється його диверсифікація виробництва.

Диверсифікація виробництва — одночасний розвиток багатьох не пов'язаних один з одним видів виробництва, розширення асортименту вироблюваних виробів в рамках одного підприємства, концерну і т.п. Диверсифікація застосовується з метою підвищення ефективності виробництва, отримання економічної вигоди і запобігання банкрутству.

Облік виробничої діяльності — це центральна ланка системи управлінського обліку, де згрупована інформація про витрати за цілями, функціями та їх поведінкою.

Виокремлюють три типи диверсифікаційних можливостей (рис. 2.15):

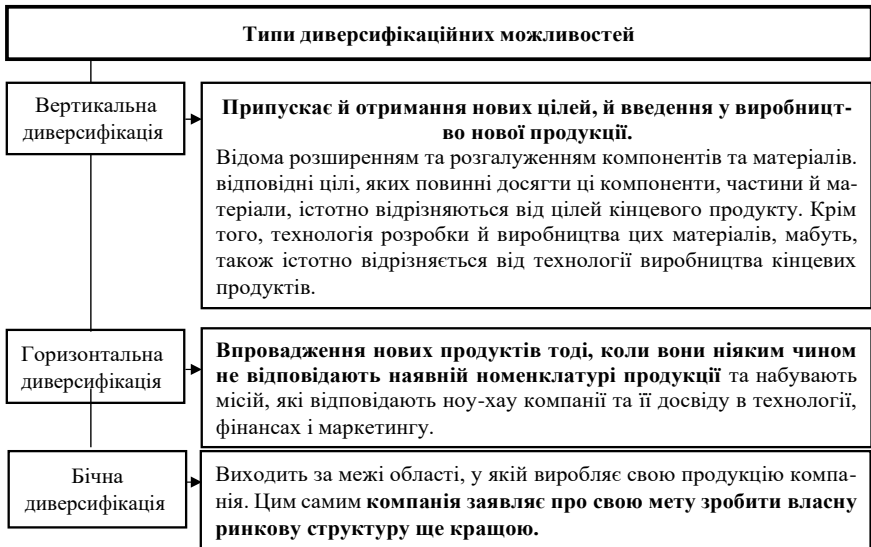


Рис.2.15. Типи диверсифікаційних можливостей

Джерело: сформовано авторами на основі: [10].

На одному з етапів запропонованого процесу диверсифікації керівництво підприємства має проаналізувати ряд мотивів, які спонукають організацію до вибору стратегії диверсифікації, при цьому в роботі обґрунтовується той факт, що в багатьох випадках таким мотивом є прагнення до отримання вигод від реалізації синергетичних ефектів між декількома видами діяльності. Розглядаючи явище синергії, автор приходиться до висновків, що підтверджує обумовленість його виникнення властивостями нематеріальних активів, що дозволяють збільшити ефективність спільної діяльності декількох бізнес-одиниць до значення, що перевищує просту арифметичну суму показників ефективності діяльності кожної з бізнес-одиниць окремо.

Вагоме місце у виробничому обліку належить нормуванню витрат (матеріальних, трудових і накладних) і способам відображення фактичних і нормативних витрат. При цьому виробничий облік організовується як єдиний процес обліку витрат калькулювання.

Аналіз теоретичних основ диверсифікаційного процесу, а також фундаментальних положень ресурсної концепції стратегічного управління дозволив автору дисертації розробити модель формування та реалізації стратегії диверсифікації, представлена як процес, що включає наступні етапи: стратегічні цілі та установки, стратегічний аналіз, вибір і обґрунтування стратегії диверсифікації, реалізація стратегії, стратегічний контроль і оцінка.

Одночасно слід врахувати, що управлінський облік необхідний для задоволення вимог керівників різних рівнів управління в інформації про власні витрати, принципи формування трансфертних цін, про оптимальний рівень спеціалізації і поділ праці на підприємстві, правильність вибору розмірів структурних підрозділів підприємств, обґрунтованості застосування принципу «витрати — випуск — прибуток» по відношенню до виробничих підрозділів. Тут складають і контролюють виконання кошторисів витрат, виробляють обліково-аналітичні розрахунки критичної точки обсягу виробництва кожного підприємства, змінних і постійних витрат, собівартості кожної виробленої продукції, прибутку та ін.

Собівартість послуг (продукції, робіт) є одним із найважливіших фінансових показників, який впливає, з одного боку, на розмір підприємством прибутку, а з іншого, — на показник наявності активів, що, у свою чергу, чинить вплив на індикатори фінансового стану підприємства (показники ліквідності тощо).

Мета диверсифікації повинна бути компліментарною до мети інноваційного розвитку підприємства і полягати у досягненні максимального прибутку (чистого доходу) за обмежених витрат на диверсифікацію виробництва (за допустимого рівня ризику). Для оцінювання рівня диверсифікації доцільно скористатися індексом Херфіндаля — Хіршмана.

Прикладом успішного здійснення диверсифікації видів виробництва є. Своєю діяльністю підприємство «Електрон» розпочинало з виробництва телевізорів. На сьогодні це відома корпорація машинобудівної галузі. Зазначений суб'єкт підприємницького господарювання охоплює такі напрямки діяльності: електротранспорт, полімерна індустрія, виробництво спеціальних автомобілів, кліматичних систем для автотранспорту, матеріалів для електроніки, електродвигунів малої потужності, спеціальної, побутової техніки, надання послуг з металообробки та ін. (<http://electron.ua/>)

Мотиви здійснення диверсифікації діяльності підприємства згруповано у п'ять основних груп: техніко-технологічні, економічні, фінансові, соціальні, стратегічні.

Диверсифікація спрямована на орієнтацію стратегічного розвитку підприємства, і включає ряд заходів (аналітичних, організаційних, контролюючих), що формуватимуть відповідні напрями його діяльності.

2.5. Знання і фактори, що мають вплив на спостереження результатів

Зростання конкуренції спонукало підприємства до пошуків нових методів управління і відповідно до них — нових концепцій управлінського обліку як систем інформаційного забезпечення. В умовах невизначеності зовнішнього середовища та жорсткої конкуренції головними показниками стають не лише витрати, собівартість та обсяг виготовленої продукції, а й маркетингове дослідження ринку, результатом якого стає диверсифікація товарних ринків, продукції та сервіс для клієнтів. Підприємства мають визначати стратегічні цілі як ключові фактори успіху в конкуренції або «потенціали успіху» задля розробки й реалізації відповідної стратегії, на що має бути спрямована вся система управлінського обліку.

«Половину всіх світових проблем створюють люди, які намагаються прийняти рішення до того, як отримують всю необхідну для цього інформацію»

Герберт Хокс, декан Колумбійського коледжу

Цифровий масив, без його аналітичної оцінки та певних навиків його читання і розуміння не має цінності. Тому саме **управлінський облік дозволяє зрозуміти змістовне наповнення аналітичної інформації, яку передають цифри** (рис. 2.16).

Важливо зазначити, що ефективна функція управлінського обліку — це не та, що видає належні результати в усіх сферах, працюючи ізольовано від інших служб, а та, яка також забезпечує обмін знаннями й інформацією між різними сферами і співпрацює з іншими командами.

Для забезпечення максимальної повноти інформацією управлінських рішень доцільно використовувати систему заходів контролю, що залежать від певних параметрів зовнішнього середовища, та забезпечують оцінку ефективності. Існує думка, що менеджери оцінюють лише ті **фактори**, які контролюються.

Однак, коли організації питають з менеджерів, чи контрольовані **результати** чи ні, менеджери часто створюють нові методи контролю або управління тими процесами, які раніше вважалися неконтрольованими. Це, з одного боку, підвищує рівень контрольованості процесів, з іншого, не завжди свідчить про адекватність таких оцінок.

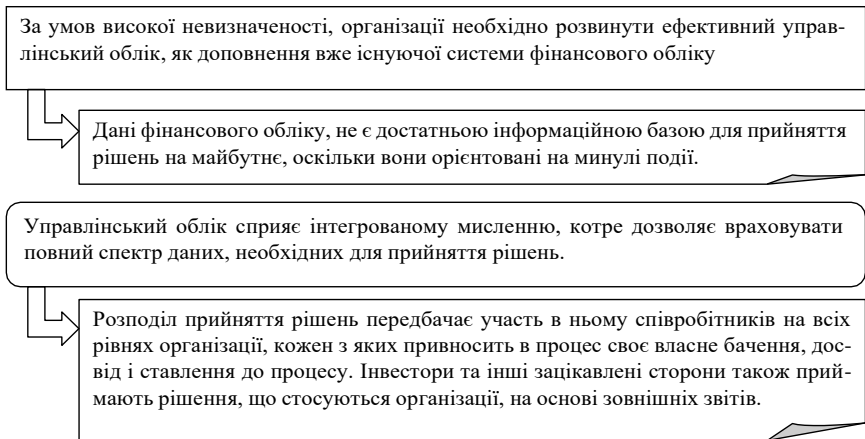


Рис. 2.16. Вплив невизначеності на управлінський облік

Також із урахуванням сучасних інформаційних технологій, за досить короткий проміжок часу (день, тиждень, місяць), ці фактори забезпечують можливості створення вартості підприємства та є фактами їх господарського життя. Таким чином, інформаційні можливості вітчизняного внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у забезпеченні потреб управління у фактичній економічній інформації досить широкі. Таким чином, набір інструментів управлінського обліку залежить від встановлених управлінських цілей і вирішуваних завдань щодо формування релевантної інформації. Його вибіркова цінність окремих складових залежно від корисності і цінності представленої інформації формується під впливом двох груп факторів — предметної сфери застосування та цільової інформаційної потреби усіх зацікавлених сторін, що обумовлені специфікою виду економічної діяльності.

Обробка значних масивів кількісної та якісної інформації в управлінському обліку забезпечує управлінський персонал аналітичною інформацією за будь — які періоди діяльності підприємства та дозволяє формувати прогностичні дані. Управлінський облік дозволяє отримувати дані про поточну ситуацію в режимі реального часу для моніторингу реалізації стратегій і планів в узгодженні їх із поставленими цілями.

Застосування сценарного планування, прогнозування та інших аналогічних інструментів в межах управлінського обліку забезпечує необхідне уявлення про розвиток ситуації для вироблення стратегії.

Окрім даних про фактичні результати, для визначення критеріїв можуть знадобитися дані, що стосуються прогнозів, бюджетів і контрольних показників. Зазвичай підприємства аналізують дані, які вони зда-

тні оцінити сьогодні чи традиційно оцінювали в минулому, а не те, що є необхідним для оцінки виконання майбутніх планів (котрі можуть відрізнятися від попередніх). Отримана інформація про ефективність і результативність ініціатив і процесів, стає основою для рішень про оптимізацію майбутніх планів. У результаті може знадобитись перегляд планів і навіть необхідність глобальної зміни стратегії.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Що розуміють під теорією невизначеності?
2. Як класифікується теорія невизначеності?
3. Яка різниця між поняттями «ризик» і «невизначеність»?
4. Охарактеризуйте типи невизначеності.
5. Дайте характеристику технологічній невизначеності.
6. Дайте характеристику категоріям факторів невизначеності.
7. Яким є вплив невизначеності на управлінський облік?
8. Назвіть відмінності між внутрішнім та зовнішнім середовищем.
9. Дайте визначення конкурентного середовища підприємства.
10. Назвіть основні компоненти місії.
11. Охарактеризуйте підходи до формування місії.
12. Вирішенню яких задач сприяє формулювання місії?
13. Охарактеризуйте типи диверсифікаційних можливостей.
14. Охарактеризуйте технології, що використовуються в кризових умовах при управлінні підприємством
15. Окресліть переваги технологій, що використовуються в кризових умовах при управлінні підприємством.

Рекомендована література за темою 2

1. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия: Пер. с англ. СПб.: Питер, 1999. С. 1–68, 121–178, 291–296, 301–312, 315–330.
2. Горемыкин В. А., Богомолов О. А. Экономическая стратегия предприятия. Учебник. М.: Филинь, Рилант. 2001. С. 49–63, 43, 47, 48.
3. Любанова Т. П., Мясоедова Л. В., Олейникова Ю. А. Стратегическое планирование на предприятии: Учеб. пособие. — М.: «Издательство ПРИОР». — 2001. С. 32, 34–46, 68.
4. Немцов В. Д., Довгань Л. Є. Стратегічний менеджмент: Навч. посібник. К., 2002. С. 12, 16, 296–330.
5. Оберемчук В. Ф. Стратегія підприємства. Курс лекцій. К.: МАУП, 2000. С. 4–12.
6. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства: Навчальний посібник. Тернопіль: ТАЙП, 2003. С. 3–19.

ТЕМА 3.

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

3.1. Основні принципи класифікації витрат

Незважаючи на те, що управлінський облік більш тісно пов'язаний з управлінням, ще багато чого слід дізнатися про роль облікової інформації в управлінській роботі. Необхідно враховувати те, що бухгалтерська інформація фактично використовується менеджерами у своїй роботі постійно.

По-перше, менеджери в першу чергу використовують бухгалтерську інформацію для розвитку знань про своє робоче середовище, а не як вклад у конкретні сценарії прийняття рішень. У цій ролі бухгалтерська інформація може допомогти менеджерам розвинути знання для підготовки до невідомих майбутніх рішень та діяльності.

По-друге, оскільки бухгалтерська інформація — це лише одна частина ширшого набору інформації, яку менеджери використовують для виконання своєї роботи, обов'язково слід враховувати її сильні та слабкі сторони не поодинокі, а щодо інших джерел інформації, якими розпоряджається менеджер.

По-третє, коли менеджери взаємодіють з інформацією та іншими менеджерами, використовуючи в основному словесні форми спілкування, бухгалтерська інформація стає задіяною в управлінській роботі. Ці відомості мають важливе значення для того, як менеджери використовують облікову інформацію, і, зокрема, вимагають переглянути типи облікової інформації, які менеджери вважають або можуть знайти корисною.

Особливе місце та роль відводиться вмінню менеджерів всіх рівнів приймати оперативні рішення та регулювати процеси щодо ефективного управління витратами.

Бухгалтерський облік, як ключове джерело інформації про ефективність бізнесу, може допомогти менеджерам розвинути знання про робоче середовище кількома способами: зробити видимими ці види діяльності, які не будуть помітні через щоденну діяльність менеджера; та забезпечити загальну кількісну перспективу їхньої роботи. Інформація про бухгалтерський облік може зробити видимими ті проблеми, які не видно з повсякденної діяльності, і може забезпечити незалежну перевірку операцій, щоб допомогти менеджерам «знати, що відбувається».

Для менеджерів, які займаються різноманітними завданнями у складних соціальних та організаційних умовах, інформаційні потреби різноманітні та охоплюють широкий спектр інформації з різних джерел, як внутрішніх, так і зовнішніх для господарюючих суб'єктів. Менеджери використовують не просто інформацію бухгалтерського обліку, а інфо-

рмацію інших фахівців, інформацію про ринкові, галузеві та економічні умови, а також прямі спостереження та неофіційні звіти.

В залежності від фахового спрямування вчені (політекономи, економісти, обліковці, фінансисти, менеджери, податківці, та інші) виокремлюють власне бачення щодо економічної сутності витрат. Наведемо окремі з них в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Економічна сутність «витрат» за трактуваннями вчених

фахове спрямування	ППП вченого	визначення
вчені з економічної теорії	С. В. Мочерний	витрати виробництва — спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства
	С. В. Мочерний	витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду
	Г. Фандель	витрати — це затрати факторів виробництва у вартісному вимірі
Вчені-фінансисти	В. С. Загорський, О. Д. Вовчак, І. Г. Благун, І. Р. Чуй	Витрати підприємства — виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської, фінансової та соціальної діяльності
Вчені-економісти	Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева	витрати — це прямі і непрямі, фактичні та можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах певного напрямку
	М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча	Витрати виробництва — це витрати живої та уречевленої праці в процесі виробництва
	М. Г. Грещак, О. С. Коцюба	витрати підприємства — це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети
	А. М. Турило, Ю. Б.Кравчук, А. А.Турило	витрати — це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети
вчені-економісти у сфері обліку, аналізу та аудиту	М. С. Пушкар	витрати — це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)
	В. В. Сопко	витрати — це використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці
	Г. В. Нашкерська	витрати — це споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг у процесі одержання доходу
	В. А. Дерій	витрати — це повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.

Відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО), затверджених Міністерством фінансів України, наведемо визначення витрат (таблиця 3.2.).

Таблиця 3.2.

Визнання витрат відвідно до П(С)БО

НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затв.наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами та доповненнями)	П(С)БО 16 «Витрати», затв.наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318 (зі змінами та доповненнями)
Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені

Дані стандарти застосовуються суб'єктами господарювання різних форм власності (крім бюджетних установ і банків) та мають загальний характер. Однак відповідно до галузевого спрямування міністерствами та відомствами розроблено методичні рекомендації з організації обліку витрат та калькування собівартості продукції у відповідних галузях.

Управління витратами є необхідним елементом діяльності підприємства будь-якої форми власності [29].

Управління витратами не можливе без врахування їх класифікаційних ознак та вивчення факторів впливу на їх поведінку. Будь-яке підприємство не залежно від форми власності прагне отримати прибуток від своєї діяльності при цьому мінімізувати витрати.

Класифікація витрат забезпечується належним чином організованою обліковою політикою та обліковими процесами.

На організацію обліку витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є: види діяльності, характер виробництва і продукції, яка виробляється, структура управління і розміри підприємства, особливості технології та організації виробництва.

Основу класифікації витрат забезпечує *функціональний принцип управління*, який націлений на забезпечення функцій управління менеджерів різних рівнів. Управління включає в себе наступні функції: планування; прогнозування; обліку; контролю.

Особливу роль відіграє *принцип контрольованості*, оскільки за його дієвості до центру відповідальності слід відносити тільки ті витрати на які може вплинути менеджер центру відповідальності.

Цей принцип може запроваджуватися шляхом вилучення статей, які не можна контролювати, або подання звітів про статті, які можна та про статті, які не можна контролювати.

Існують **типи факторів**, які не можна контролювати:

1. Економічні та конкурентні фактори (менеджери можуть реагувати на деякі із цих змін, але в більшості випадків менеджери не захищені від їх впливу);

2. Стан природи (як правило менеджери захищені від них);

3. Взаємозалежності, коли на результати діяльності впливають інші підрозділи підприємства (загальної взаємозалежності; послідовна взаємозалежність; перехресна взаємозалежність).

Витрати виробництва — це сума витрат живої та уречевленої праці на виробництво продукції (послуг).

Витрати виробництва формують:

- виробничу собівартість продукції;

- собівартість реалізованої продукції;

- повну собівартість реалізованої продукції.

На рис. 3.1. наведемо порядок формування собівартості продукції.

Відповідно до п.11 П(С)БО 16 — виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Склад та структура витрат залежить в першу чергу від галузевих особливостей та технологічного процесу. У виробничому процесі всіх без винятку галузей в обов'язковому порядку беруть участь засоби праці, предмети праці та робоча сила. В окремих галузях (наприклад, сільське господарство) виробничий процес не можливий без використання природних ресурсів (землі, сонячної енергії, тощо). П(С)БО 16 «Витрати» визначає *статті калькулювання витрат* — як групи витрат виділені за їх цільовим призначенням.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. У додатку 17 наведемо перелік статей витрат, що формують виробничу собівартість, собівартість реалізованої продукції та повну собівартість продукції.

П(С)БО 16 визначено склад елементів витрат, які забезпечують виробничий процес та узагальнюються в системі обліку для відображення в послідовному у фінансовій звітності — Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (ф.2). Один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

У додатку 18 представимо перелік та ноповнення елементів витрат.

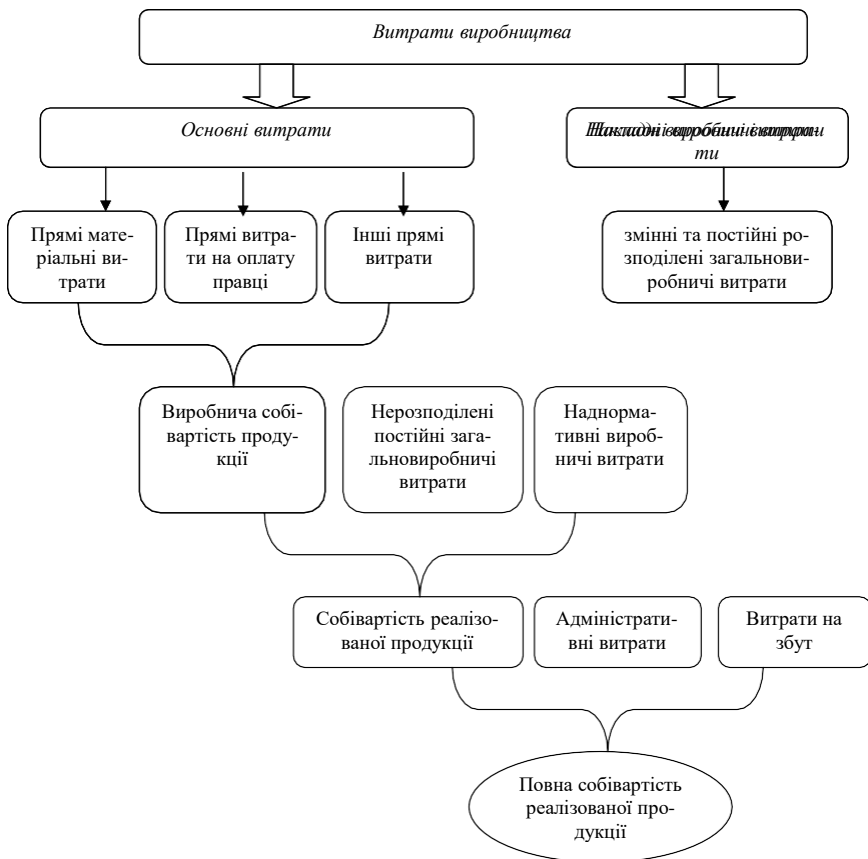


Рис.3.1. Особливості формування собівартості продукції

3.2. Класифікація витрат за напрямками обліку

Ціллю кожного підприємства є отримання прибутку. При цьому кожне підприємство намагається знизити витрати, але залишити належну якість товарів чи послуг, щоб залишатися конкурентоспроможними на ринку.

На організацію обліку господарюючих суб'єктів впливають особливості їх напрямку діяльності, визначеного статутними вимогами, зокрема: технологічний процес, система внутрішньогосподарського контролю з його складовими та управлінський облік, основним функціями якого є управління витратами, та регулювання їх впливу на собівар-

тість продукції. Враховуючи дані особливості виокремлюють напрями класифікації витрат для задоволення потреб управління, зокрема через його функції обліку та контролю.

Відповідно до значення управлінського обліку можна виокремити три напрями класифікації витрат в основу якої покладено **принципи: різні витрати для різних цілей.**

За напрямками обліку витрати класифікуються в залежності від:

- оцінки запасів та визначення фінансових результатів;
- прийняття рішень;
- контролю виконання рішень (Рис. 3.2).

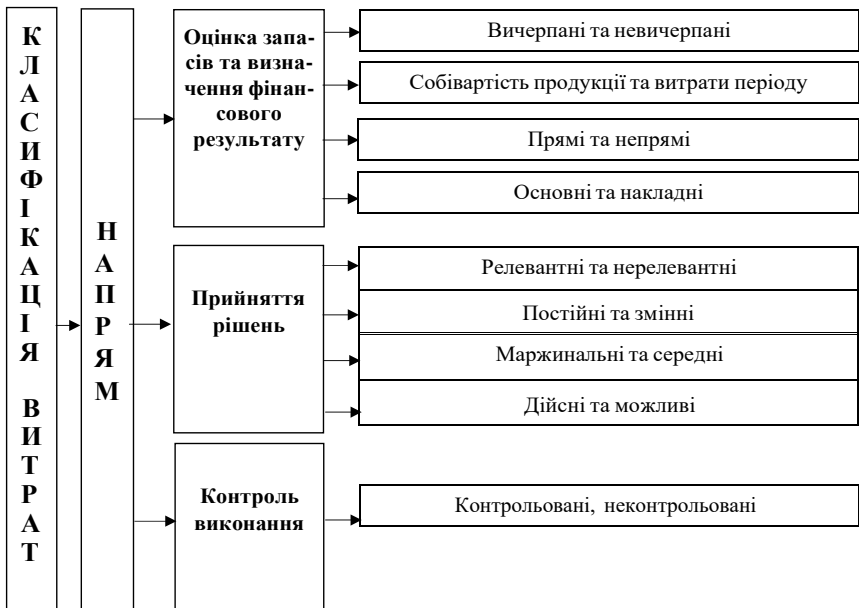


Рис. 3.2. Класифікація витрат за напрямками обліку

• **I. В залежності від оцінки запасів та визначення фінансових результатів витрати поділяють на:** вичерпні та невичерпні, витрати на продукцію та витрати періоду, прямі та непрямі витрати, основні та накладні витрати (таблиця 3.3).

У кожній галузі народного господарства є специфічні особливості організації виробничого процесу, а отже, і складу та структури виробничих витрат. Але, незважаючи на галузеві особливості, завжди у процесі виробництва беруть участь засоби праці, предмети праці та робоча сила, а у деяких галузях — природні ресурси (земля, сонячна енергія тощо). Викорис-

тання цих елементів виробництва зумовлює витрати підприємств у процесі їх господарської діяльності. Ці витрати здійснюються у вигляді вартості використаних предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці у розмірі їх амортизації. Природні фактори, як правило, грошової оцінки не мають, і їх використання не збільшує суми витрат на виробництво.

Таблиця 3.3

Класифікація витрат в залежності від оцінки запасів та визначення фінансових результатів

класифікаційна ознака	сутність витрат
<i>вечірні витрати</i>	збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду
<i>невечірні витрати</i>	збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах
<i>витрати на продукцію</i>	витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації
<i>витрати періоду</i>	витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені
<i>прямі витрати</i>	витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом (прямі матеріали, пряма оплата праці, інші прямі витрати)
<i>непрямі витрати</i>	витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом (заробітна плата загальнозаводського та управлінського персоналу).
<i>основні витрати</i>	сукупність прямих витрат на виробництво продукції
<i>витрати виробництва</i>	сума витрат живої та уречевленої праці на виробництво продукції (послуг)
<i>накладні витрати</i>	витрати, що утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва

II. За способом прийняття рішень витрати поділяють на: релевантні та нерелевантні, постійні та змінні витрати, маржинальні та середні витрати, дійсні та можливі (таблиця 3.4).

Наприклад: Сільськогосподарському підприємству необхідно вирішити — внесення мінеральних добрив в ґрунт здійснювати власними силами чи з залученням сторонньої організації. Загальний обсяг витрат залежить від рішення керівника (власними силами — врахування палива, амортизації техніки, оплати праці працівників, тощо; з залученням сторонньої організації — вартість наданих послуг). Для прийняття

рішення необхідно здійснити розрахунки та визначити яке рішення буде вигідними, і які витрати залишаться незалежно від його прийняття.

Таблиця 3.4

Класифікація витрат за способом прийняття рішень

класифікаційна ознака	сутність витрат
<i>Релевантні витрати</i>	витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення
<i>Нерелевантні витрати</i>	витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.
<i>Постійні витрати</i>	витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється. До таких витрат належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва
<i>змінні витрати</i>	витрати, величина яких залежить від зміни обсягу виробництва
<i>маржинальні</i>	витрати на виробництво додаткової одиниці продукції
<i>середні</i>	середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції
<i>дійсні</i>	витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів
<i>можливі</i>	вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення

На прикладі покажемо поведінку витрат в залежності від впливу різних факторів.

Нерелевантні витрати — це витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.

Змінні витрат мають властивості змінюватись, зокрема зростати, якщо збільшиться обсяг виробництва і навпаки зменшуватись, якщо має місце його зниження. Однак вони *залишаються постійними в розрахунку на одиницю продукції* (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

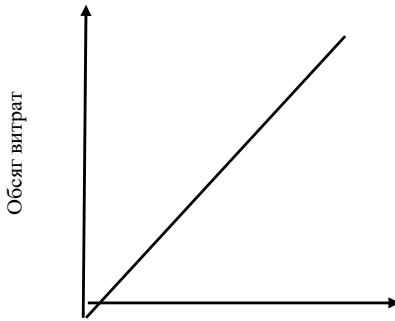
Вплив змінних витрат

Діяльність продукції (обсяг продукції, од.)	Змінні витрати на 1 од. грн..	Загальна сума змінних витрат, грн..
1	100	100
10	100	1000
20	100	2000
30	100	3000

Наведемо дану інформацію графічно.

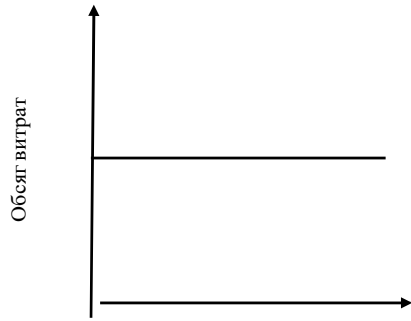
ПОВЕДІНКА ЗМІННИХ ВИТРАТ

На загальний обсяг виробництва витрат



Обсяг виробництва

На одиницю



Обсяг виробництва

Обернено пропорційно до зміни обсягу діяльності на одиницю продукції змінюються постійні витрати (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6

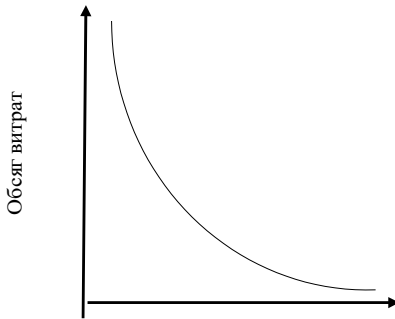
Вплив постійних витрат

Діяльність продукції (обсяг продукції, од.)	Постійні витрати на 1 од. грн..	Загальна сума постійних витрат, грн..
1	1500	1500
5	300	1500
10	150	1500
20	75	1500

Наведемо дану інформацію графічно.

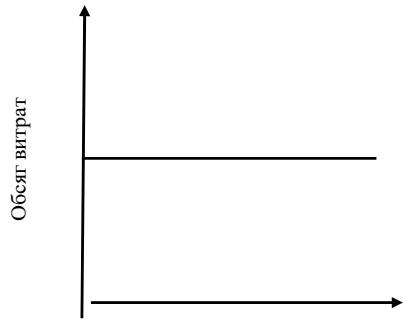
ПОВЕДІНКА ПОСТІЙНИХ ВИТРАТ

На одиницю продукції випуску



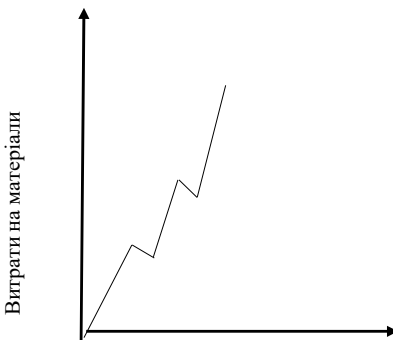
Обсяг виробництва

На загальний обсяг



Обсяг виробництва

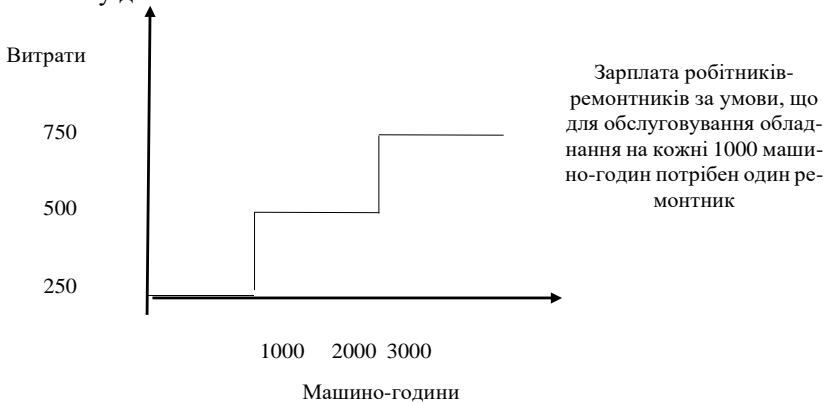
Напівзмінні витрати — витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно зміні обсягу діяльності (або іншого фактора) (Наприклад витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі великої партії). Графічно вони будуть зображені так:



Обсяг діяльності

Витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі великої партії

Напівпостійні витрати — витрати, що змінюються ступінчато при зміні обсягу діяльності.



За короткий період часу (місяць) витрати можуть бути змішаними (на півзмінними) і постійними (напівпостійними). Але за тривалий період усі витрати мають тенденцію до зміни, тобто постійні витрати стають напівпостійними і змінюються ступінчато.

III. З метою контролю виконання витрати поділяються на контрольовані і неконтрольовані (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7

Класифікація витрат з метою контролю виконання

класифікаційна ознака	сутність витрат
<i>контрольовані витрати</i>	витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив
<i>неконтрольовані витрати</i>	витрати, які менеджер не може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив. Наприклад переоцінка основних засобів вплине на суму нарахованої амортизації, яка не залежить від рішення керівника

Практичний розподіл витрат на контрольовані і неконтрольовані залежить від напрямку повноважень менеджера.

Онні і тіж самі витрати можуть бути контрольовані з боку керівника структурного підрозділу одного підприємства та неконтрольовані для керівника структурного підрозділу іншого підприємства.

Прикладом контрольованих витрат з позиції керівника структурного підрозділу є основні матеріальні витрати і основна заробітна плата, а неконтрольовані — амортизації основних засобів.

Класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані лежить в основі системи обліку за центрами відповідальності.

3.3. Поведінка витрат залежно від їх класифікації

В практиці менеджменту мають місце проблемні ситуації, за якими керівникам доводиться приймати рішення.

Прийняття рішення — це цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів управлінських рішень такого, що забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання існуючої проблеми.

Прийняття більшості управлінських рішень має ґрунтуватись на визначенні й аналізі поведінки доходів і витрат, пов'язаних з реалізацією цих рішень.

Аналітична оцінка поведінки різних складових витрат дозволяє менеджерам вибрати альтернативний варіант, який є оптимальним та прийняти оперативні рішення щодо зміни обсягів виробництва.

Поведінка витрат — це характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Події та операції господарської діяльності, які впливають на витрати, називають **факторами витрат**.

Із зростанням обсягів виробництва повні витрати підприємства в абсолютному вигляді зростають через ріст їхньої змінної частини. Зниження витрат у даному випадку спостерігається лише на одиницю кінцевого результату діяльності, пропорційно зростанню обсягів виробництва продукції. Збільшення розміру собівартості продукції та взагалі витрат може відбуватися як швидше так і повільніше темпів росту обсягів виробництва [98].

Приклад факторів витрат наведено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

Функція бізнесу	Фактори витрат
Дослідження і розробка	Кількість проектів Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість виробів Кількість складових частин виробу
Виробництво	Обсяг виробництва Кількість переналадок обладнання Основна зарплата
Маркетинг	Кількість рекламних об'яв Кількість продавців Виручка
Доставка	Кількість замовників Вага вантажів Відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень Час обслуговування
Управління	Кількість замовлень Кількість персоналу

По відношенню до зміни фактора витрат їх поділяють на: змінні, постійні, напівзмінні та напівпостійні (рис.3.3).

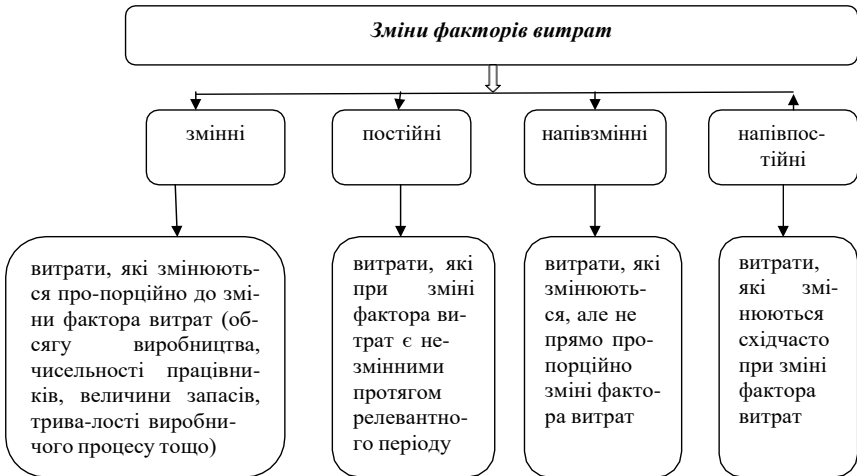


Рис. 3.3. Поділ витрат по відношенню до зміни фактора

Джерело: сформовано на основі [84].

Якщо підприємство суттєво збільшує обсяги виробництва продукції, послуг, то має збільшитись і кількість ресурсів необхідних для виробництва даної кількості продукції — збільшення обсягів виробництва веде до збільшення витрат. Однак в багатьох випадках у відсотковому відношенні ріст витрат буде менше, ніж відповідний ріст обсягів виробництва.

Існують наступні моделі поведінки витрат (таблиця 3.9)

Таблиця 3.9

Моделі поведінки витрат

назва моделі	зміст моделі
<i>Поведінка змінних витрат</i>	У разі зміни обсягу виробництва загальна сума змінних витрат змінюється пропорційно до зміни обсягу.
<i>Поведінка постійних витрат</i>	З розрахунку на одиницю продукції, у разі зростання обсягів виробництва, постійні витрати зменшуються. В розрахунку на загальну кількість продукції постійні витрати залишаються незмінними.
<i>Поведінка загальних (змішаних) витрат</i>	Містять в собі як постійні, так і змінні елементи. У реальному житті рідко можна знайти витрати, які за своєю суттю є виключно постійними або змінними. Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є напівзмінними або напівпостійними.

Поведінка змінних витрат.

Здійснюючи оцінку змінних витрат можна простежити наступне:

- 1) за умови, якщо обсяг виробництва чітко позначено, то при визначенні витрат як змінних витрат має бути визначена і одиниця виміру обсягів виробництва, пропорційно якій змінюються змінні витрати;
- 2) за умови зміни загальної суми змінних витрат, витрати на одиницю виміру обсягу виробництва залишаються незмінними.

Змінні витрати зростають чи зменшуються «автоматично» із зростанням чи зменшенням обсягу виробництва.

Залежність змінних витрат від окремих факторів виражається, як графічно так і рівнянням прямої (формула 3.1):

$$y = bx, \quad (3.1)$$

де y – загальна сума змінних витрат;

x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);

b – витрати на одиницю діяльності.

Поділ змінних витрат в залежності від відсотка співвідношення зміни витрат і зміни обсягу виробництва наведено в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Поділ змінних витрат в залежності від відсотка співвідношення зміни витрат і зміни обсягу виробництва

види змінних витрат	характеристика
<i>пропорційні</i>	витрати змінюються тими ж темпами, що й обсяг діяльності
<i>прогресивні</i>	це такі, темпи зростання яких перевищують темпи зростання обсягу виробництва;
<i>дегресивні</i>	змінні витрати, темпи зростання яких відстають від темпів зростання обсягу виробництва

Коефіцієнт реагування витрат (K_{pv}) — характеризує співвідношення темпів зростання витрат і темпів зростання ділової активності підприємства (форм. 3.2).

$$K_{pv} = \frac{\% \text{ зміни витрат}}{\% \text{ зміни обсягу діяльності}}, \quad (3.2)$$

Залежно від коефіцієнта реагування витрат на зміни обсягу виробництва їх поділяють на:

$K_{pv} = 0$ — постійні витрати; $0 < K_{pv} < 1$ — дегресивні витрати

$K_{pv} = 1$ — пропорційні витрати

Крв > 1 — прогресивні витрати

Графічно дані витрати матимуть вигляд (рис. 3.4):

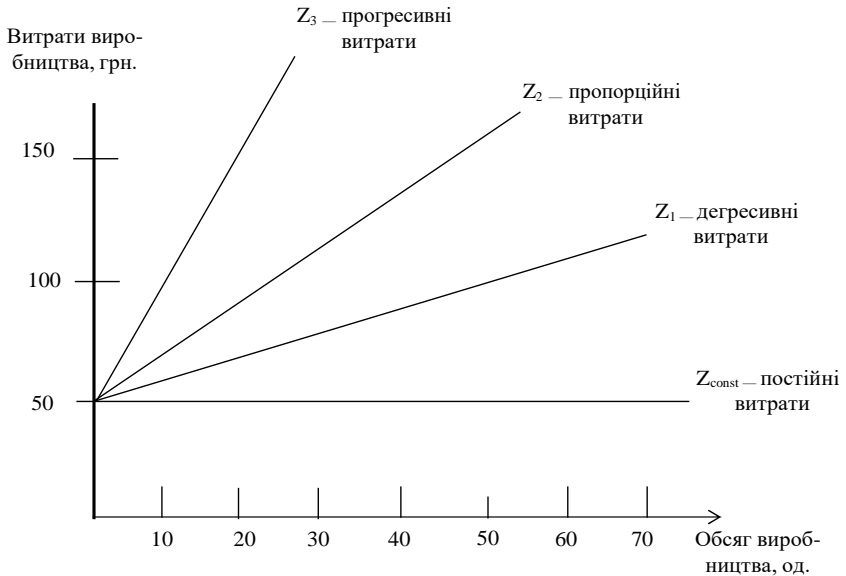


Рис. 3.4. Взаємозв'язок обсягу продукції і витрат на виробництво

Наведемо приклад визначення поведінки змінних витрат.

Умова:

Витрати сировини на виробництво одиниці продукції становлять 50 грн., кількість планової продукції — I кв. 200 од.; II кв. — 250 од. III кв. — 400 од.

Залежність змінних витрат від окремих факторів наведена в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

Залежність змінних витрат від окремих факторів

Обсяг виробництва, од. (x)	Змінні витрати на од. продукції, грн./од., (b)	Загальна сума змінних витрат на виробництво продукції, грн. (y)
1	50	$1 \cdot 50 = 50$
200	50	$200 \cdot 50 = 10\ 000$
250	50	$250 \cdot 50 = 12\ 500$
400	50	$400 \cdot 50 = 20\ 000$

Оцінка поведінки змінних витрат дозволяє дійти висновку, що при збільшенні обсягу виробництва витрати зростають прямопропорційно такому збільшенню.

Зі зміною обсягу діяльності, але не прямо пропорційно змінюються витрати, які прийнято називати **напівзмінними**, оскільки існує нелінійна залежність.

Поведінка постійних витрат

Постійні витрати не змінюються автоматично при зміні обсягу діяльності, але вони можуть змінюватися з інших причин, внаслідок відповідних управлінських рішень. Керівництво підприємства може впливати на поведінку витрат через рішення, що стосуються таких чинників, як виробництво і послуги, потужність, технологія та фінансова політика.

В таблиці 3.12. наведемо класифікацію постійних витрат.

Таблиця 3.12

Класифікація постійних витрат

види постійних витрат	характеристика
<i>сукупні постійні витрати</i>	залишаються незмінними до всього випуску продукції незалежно від кількості такої продукції. Для таких витрат коефіцієнт реагування дорівнює нулю (чисельник формули дорівнює нулю) ($K_{pv} = 0$)
<i>постійні витрати на одиницю продукції</i>	змінюються оберненопропорційно зміні обсягу продукції, тобто мають депресивний характер
<i>умовнопостійні витрати</i>	є постійними на певному інтервалі обсягу діяльності, але при його суттєвій зміні вони можуть збільшуватися або зменшуватися на фіксовану величину

Наведемо приклад визначення поведінки постійних витрат.

Умова:

Постійні витрати (оренда обладнання) на виробництво одиниці продукції становлять 1250 грн., кількість планової продукції — I кв. 200 од.; II кв. — 250 од. III кв. — 400 од.

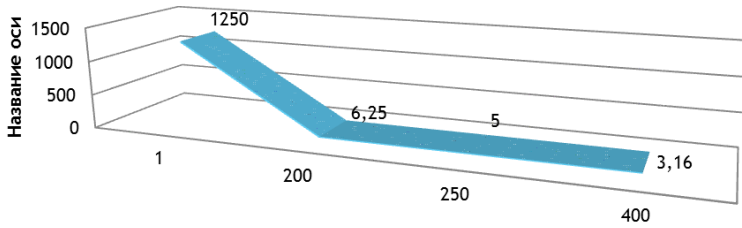
Залежність постійних витрат від окремих факторів наведена в таблиці 3.13.

Таблиця 3.13

Залежність постійних витрат від окремих факторів

Обсяг виробництва, од. (x)	Постійні витрати на од. продукції, грн./од., (b)	Загальна сума постійних витрат на виробництво продукції, грн. (a)
1	$1250/1 = 1250$	1250
200	$1250/200 = 6,25$	1250
250	$1250/250 = 5$	1250
400	$1250/400 = 3,16$	1250

Графічне зображення матиме вигляд:



	1	200	250	400
■ Постійні витрати на од. продукції, грн./од., (b)	1250	6,25	5	3,16

Постійні витрати поділяються на дві групи: обов'язкові та дискреційні (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14

Групи постійних витрат

групи	характеристика
<i>Обов'язкові витрати</i>	витрати, що визначають потужність підприємства (амортизація, орендна плата, зарплата обслуговуючого персоналу тощо).
<i>Дискреційні витрати</i>	витрати, розмір яких визначається керівництвом підприємства і не має прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності

Структуру постійних витрат наведемо на рис. 3.5.

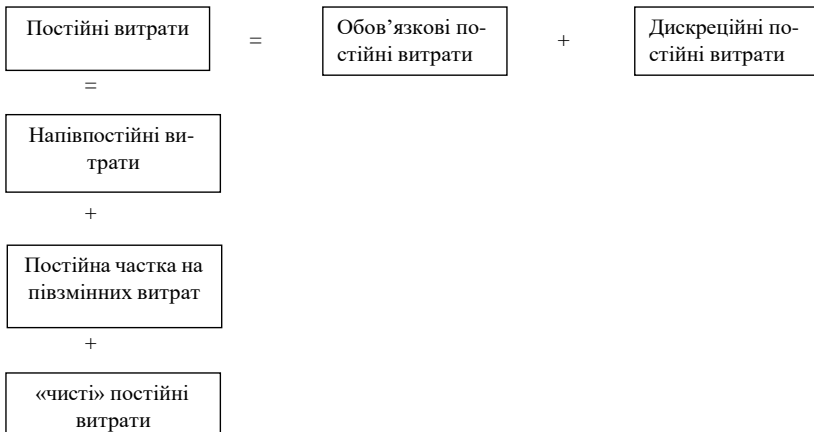


Рис.3.5. Структуру постійних витрат

Обов'язкові витрати залишаються незмінними щодо зміни обсягу діяльності на протязі коротких періодів (квартал, рік). В тривалі періоди (н-д: декілька років) значні зміни попиту можуть стати причиною обов'язкових витрат.

До дискреційних витрат належать маркетингові витрати, витрати на підвищення кваліфікації персоналу тощо. В критичний момент величина дискреційних витрат може бути знижена без зміни обсягу діяльності.

Поведінка загальних витрат

Поведінка загальних (змішаних) витрат показує взаємозв'язок між витратами та їх факторами й дозволяє передбачити майбутні релевантні витрати.

Релевантним діапазоном називають діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.

Сукупні витрати у загальному вигляді можна зобразити формулою 3.3:

$$y = a + bx, \quad (3.3)$$

де y – загальна сума витрат;

a – сума постійних витрат;

x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);

b – витрати на одиницю діяльності.

Наведемо **приклад** визначення поведінки загальних витрат.

Умова:

Витрати сировини на виробництво одиниці продукції становлять 50 грн., постійні витрати (оренда обладнання) на виробництво одиниці продукції становлять 1250 грн., кількість планової продукції — I кв. 200 од.; II кв. — 250 од. III кв. — 400 од.

Залежність загальних витрат від окремих факторів наведена в таблиці 3.15.

Таблиця 3.15

Залежність загальних витрат від окремих факторів

Обсяг виробництва, од. (x)	Змінні витрати на од. продукції, грн./од., (b)	Загальна сума змінних витрат на виробництво продукції, грн.	Загальна сума постійних витрат на виробництво продукції, грн. (a)	Загальна сума витрат, грн. (y)
1	50	50	1250	1300
200	50	10 000	1250	11250
250	50	12 500	1250	13750
400	50	20 000	1250	21250

Графічний метод визначення поведінки загальних витрат

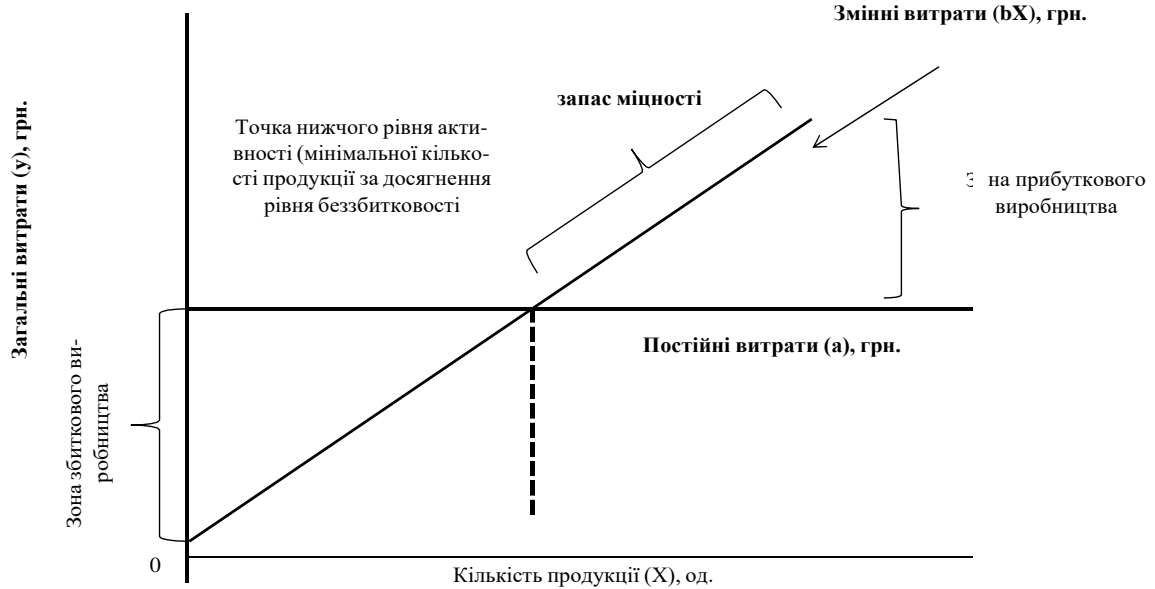


Рис. 3.6. Графічний метод визначення поведінки загальних витрат

На залежність суми витрат від обсягу виробництва вказує поведінка загальних витрат.

3.4. Методи визначення функції витрат

Здійснити оцінку витрат і побудувати їхню функцію дозволяє вивчення поведінки витрат.

Оцінка витрат — це процес обрахунку поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними факторами на основі дослідження минулої діяльності.

Функція витрат — це математичний опис взаємозв'язку витрат та їхніх факторів.

Функція витрат може бути описана за формулою 3.4:

$$Y = a + bx, \quad (3.4)$$

де: Y — загальні витрати;

a — загальні постійні витрати;

b — змінні витрати на одиницю діяльності;

x — значення фактора витрат

У практичній діяльності для побудови функцій витрат, доцільно обирати один чи два найвпливовіші факторів, які дозволять здійснити прогнозування діяльності.

Передбачення витрат — це прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів діяльності.

Функція витрат може бути описана за формулою 3.5:

$$Y = a + bx, \quad (3.5)$$

де: Y — загальні витрати;

a — загальні постійні витрати;

b — змінні витрати на одиницю фактора;

x — значення фактора витрат.

Наприклад:

Постійні витрати = 4000 грн. Змінні витрати на 1 фактора = 38,50 грн. Підприємство планує збільшити обсяг виробництва до 500 готових виробів.

$$Y = 4000 + 38,50x$$

$$Y = 4000 + 38,50 * 500 = 23250 \text{ грн.}$$

Для визначення функції витрат використовують такі основні методи (таблиця 3.16).

Методи визначення функцій витрат

Методи	характеристика методів
Метод технологічного (інженірингового) аналізу	системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності
Метод аналізу облікових даних	передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного фактора на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку
Метод вищої — нижчої точки (міні-максний метод)	передбачає побудову функції витрат на основі припущення, що змінні витрати — це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності
Метод візуального притосування (кореляції)	графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат
Метод найменших квадратів	дає змогу найточніше визначити склад і значення постійної та змінної частини витрат
Регресійний аналіз	передбачає побудову кореляційно-регресійної моделі, що відображає залежність змінної величини від однієї незалежної змінної чи їх сукупності
Спрощений статистичний аналіз	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 витрат(X) та обсягів виробництва (Y)

Метод технологічного (інженірингового) аналізу потребує детального вивчення всіх операцій, потреби ресурсів та оцінювання адекватності їх використання. Характеризується їх трудомісткістю та значними затратами часу.

Позитивною складовою даного методу є те, що він зорієнтований на прогнозування майбутньої діяльності та відповідних операцій, а не на дослідження минулих подій. Однак даний метод потребує значних витрат часу і коштів, що є його недоліком.

Основою **методу аналізу облікових даних** є аналітична оцінка минулих подій, які визначаються здійсненими господарськими операціями. Недоліком даного методу є суб'єктивність та відмінність умови між минулими та майбутніми подіями, що мають вплив на діяльність господарюючих суб'єктів.

Використання математичних методів дозволить здійснити об'єктивну оцінку результатів діяльності.

При використанні методу вищої — нижчої точки (міні-максний метод) існує застереження, що у окремих випадках відсутній тісний вза-

смов'язок з вищою та нижчою точками, і функція витрат не відображатиме реальної залежності між витратами та їхнім фактором.

Наприклад:

Таблиця 3.17.

Визначення функції витрат методом вищої-нижчої точки

Результат спостережень	фактор витрат, машино-годин	Витрати на обслуговування устаткування, грн..
Найвище значення фактору витрат	144	21840
найменше значення фактору витрат	69	10650
	75	11190

Змінні витрати на 1 машино-годину складають:

$$11190:75=149,2 \text{ грн.}$$

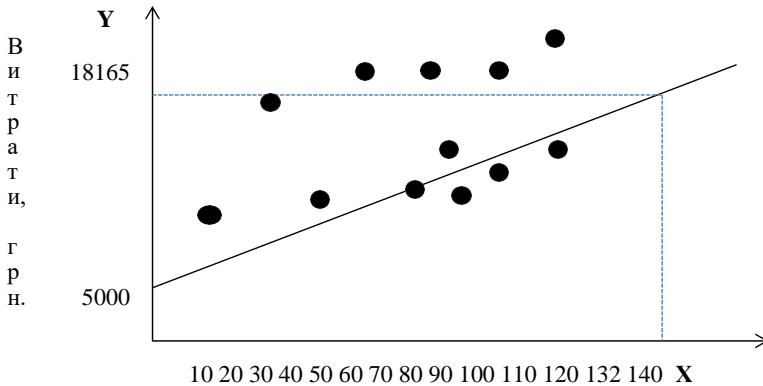
Постійні витрати дорівнюють:

$$21840 - (144 * 149,2) = 21840 - 21485 = 355 \text{ грн.}$$

Функція витрат в даному разі має такий вигляд:

$$Y = 355 + 149,2X$$

Метод візуального пристосування (кореляції) забезпечує уникнення негативних наслідків методу вищої-нижчої точки, але не сприяє уникненню суб'єктивності, оскільки рівень результативності розрахунків визначається кваліфікацією аналітика.



З наведеного графіка видно, що постійні витрати становлять 5000 грн. Для розрахунку змінних витрат використовуємо дані за обсягу діяльності 1132 машино-години. У цій точці загальні витрати складають 18165 грн. Отже, змінні витрати дорівнюють $18165 - 5000 = 13165$ грн.

Метод найменших квадратів дозволяють визначити мінімальний квадрат відстані від усіх точок, що надають значення витрат до теоретичної лінії регресії.

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь 3.6:

$$\begin{aligned} y &= na + bx; \\ xy &= ax + bx^2, \end{aligned} \quad (3.6)$$

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.

Розрахувати рівняння витрат досить просто використовуючи функцію аналіз-регресія електронної таблиці EXEL.

Розрахунок значень x^2 та $x \cdot y$ наведено в таблиці 3.18.

Таблиця 3.18

Розрахунок значень x^2 та $x \cdot y$

Місяць	Обсяг виробництва, (x)	Загальні витрати, (y)	x^2	$x \cdot y$
1	2	3	4	5
Січень	502,5	987,4	252506,3	496168,5
Лютий	415,9	918,8	172972,8	382128,9
Березень	556,6	1259,4	309803,6	700982,0
Квітень	557,3	1047,2	310583,3	583604,6
Травень	558,0	1051,4	311364,0	586681,2
Червень	558,3	979,7	311698,9	546966,5
Липень	457,3	769,6	209123,3	351938,1
Серпень	509,5	1076,2	259590,3	548323,9
Вересень	609,3	1180,3	371246,5	719156,8
Жовтень	702,6	1233,3	493646,8	866516,6
Листопад	717,0	1260,8	514089,0	903993,6
Грудень	704,4	1294,0	496179,4	911493,6
Разом:	6848,7	13058,1	4012804,0	7597954,3

Підставивши результати розрахунків, наведених у таблиці у систему рівнянь, одержимо:

$$13058,1 = 12a + 6848,7b$$

$$7597954,3 = 6848,7a + 4012804,0 \cdot b$$

Щоб розв'язати систему рівнянь для b , помножимо перше рівняння на 6848,7:12. Маємо:

$$7452319,142 = 6848,5735 \cdot a + 3908579,915.$$

Розрахуємо останнє рівняння:

$$145381,1429 = 104094,9678 \cdot b.$$

Таким чином $b = 1,3966$

Підставимо значення b у рівняння і розв'яжемо його для a :

$$13057,8769 = 12 \cdot a + 6848,5735 \cdot 1,3966;$$

$$a = 291,085$$

Після заміни в рівнянні регресії коефіцієнтів a і b їхніми значеннями рівняння регресії для місячних витрат має такий вигляд:

$$y = 291,085 + 1,13966x.$$

Лінія витрат при річному обсязі виробництва буде мати вигляд:

$$y = 3493,0203 + 1,3966x.$$

Регресійний аналіз доцільно реалізувати в такій послідовності (рис. 3.7).



Рис. 3.7. Послідовність здійснення регресійного аналізу

Джерело: сформовано авторами на основі[56].

Спрощений статистичний аналіз визначається за допомогою такої функції витрат (форм. 3.7):

$$y = a + b x \quad (3.7)$$

Для аналізу використаємо дані колонок 2 та 3 попередньої таблиці і складемо наступну таблицю 3.19.

Таблиця 3.19

Розрахункові дані

	Група I		Група II	
	Обсяг виробництва, тонн (X_o)	Загальні витрати, тис. грн. (Y_o)	Обсяг виробництва, тонн (X_I)	Загальні витрати, тис. грн. (Y_I)
	415,9	918,8	558,0	1051,4
	457,3	769,6	558,3	979,7
	502,5	987,4	609,3	1180,3
	509,5	1076,2	702,6	1233,3
	556,6	1259,4	717,0	1260,8
	557,3	1047,2	704,4	1294,0
Разом	2999,1	6058,6	3849,6	6999,5
Середнє значення	499,85	1009,7666	641,6	1166,5833

Величину постійних витрат (a) визначають за формулою 3.8:

$$a = (Y_o X_I - Y_I X_o) : (X_I - X_o), \quad (3.8)$$

де Y_o і Y_I — середні значення витрат

X_o і X_I — середні значення обсягу діяльності

Підставивши у наведену формулу розраховані середні значення X і Y , одержимо:

$$a = (1009,7666 \cdot 641,6 - 1166,5833 \cdot 499,85) : (641,6 - 499,85) = 456,7872.$$

Знаючи величину постійних витрат, можемо обчислити змінні витрати на одиницю (b) за формулою:

$$b = (1009,7666 - 456,7872) : 499,85 = 1,1063$$

Отже, функція витрат для наведеного прикладу, визначена за допомогою спрощеного статистичного аналізу, така:

$$y = 456,7872 + 1,1063 \cdot x.$$

Функція витрат на річний обсяг виробництва буде мати вигляд:

$$y = 456,7872 \cdot 12 + 1,1063 \cdot x = 5481,4464 + 1,1063 \cdot x$$

Для прийняття управлінських рішень слід обрати найрелевантнішу функцію витрат. Для правильного вибору серед функцій витрат доцільно застосовувати такі критерії:

– економічна правдоподібність;

- добра пристосованість;
- значимість незалежних змінних величин.

При прийнятті управлінських рішень необхідно враховувати *фактор невизначеності*, який впливає на поведінку витрат і доходів.

Невизначеність — це відсутність достатньої інформації. Невизначеність зумовлює ризик.

Ризик в управлінському обліку — це ймовірність відхилення фактичних значень показників від очікуваних. Невизначеність пов'язана з настанням випадкових подій.

Ймовірність настання випадкових подій — це відношення числа сприятливих випадків до числа всіх випадків. При наявності невизначеності обчислюють очікувані величини. Очікувану величину розраховують множенням значення величини певного показника на ймовірність настання цього значення.

Після обчислення очікуваних величин будують *дерево рішень* — діаграму, яка відображає декілька можливих напрямків дії, а також очікувані результати цих дій.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Якою є економічна сутність витрат?
2. Який принцип забезпечує основу класифікації витрат?
3. Яку роль відіграє принцип контрольованості в класифікації витрат?
4. Які типи факторів не можна контролювати?
5. Якою є класифікація витрат за елементами?
6. Які витрати формують виробничу собівартість?
7. Які витрати формують собівартість реалізованої продукції?
8. Які витрати формують повну собівартість реалізованої продукції?
9. Які витрати відносяться до складу загальновиробничих витрат?
10. Які витрати є наднормативними виробничими витратами?
11. Як класифікуються витрати за напрямками обліку?
12. Як поділяють витрати в залежності від оцінки запасів та визначення фінансових результатів?
13. Як поділяють витрати за способом прийняття рішень?
14. Якою є поведінка змінних витрат?
15. Якою є поведінка постійних витрат?
16. Як поділяють витрати з метою контролю виконання?
17. Що розуміють під факторами витрат?
18. Як поділяють витрати за відношенням до зміни фактора?
19. Які існують моделі поведінки витрат?
20. Які методи використовують для визначення функції витрат?
21. Дайте характеристику методу технологічного (інжинірингового) аналізу.

22. Дайте характеристику методу аналізу рахунків.
23. Дайте характеристику методу вищої-нижчої точки.
24. Дайте характеристику методу візуальних пристосувань.
25. Дайте характеристику методу найменших квадратів.
26. Дайте характеристику регресійного аналізу.
27. Дайте характеристику спрощеного статистичного аналізу.
28. Чому при прийнятті управлінських рішень необхідно враховувати фактор невизначеності?
29. Дайте визначення ризику в управлінському обліку.
30. Дайте характеристику ймовірності настання випадкових подій.

Рекомендована література за темою 3

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Державним комітетом промислової політики України 02.02.01 р., № 47. URL: https://www.zakon-i-normativ.info/index.php?option=com_lica&p=0&base=1&menu=94859&u=1&type=1&view=text (дата звернення 15.02.20200)
2. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132. URL: https://www.zakon-i-normativ.info/index.php?option=com_lica&p=0&base=1&menu=94859&u=1&type=1&view=text (дата звернення 15.02.20200)
3. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Мінфіну від 31 грудня 1999 року № 318. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16> (дата звернення 15.02.20200)
4. Гусарова Л.В. Управління витратами: загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат : конспект лекцій. К.: КНУБА, 2006. 44 с.
5. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: підручник. К.: Центр учбової літератури. 2012. 792 с.
6. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури. 2008. 320 с.
7. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури. 2012. 296 с.
8. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Методичні положення щодо контролювання та регулювання витрат підприємства. URL: library.tneu.edu.ua > libsearch > page_lib (дата звернення 15.02.20200)
9. Сабліна Н.В. Класифікація витрат промислового підприємства відповідно до цілей управління його діяльністю/ URL: http://vuzlib.com.ua/articles/book/32944-Klasif%D1%96ka%D1%81%D1%96ja_vitrat_promis/1.html (дата звернення 15.02.2020)
10. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: навч. посіб. .2-ге вид. випр. і доп. К.: Знання, 2007. 303с.

МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

ТЕМА 4.

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

4.1. Собівартість і калькуляція: економічний зміст та класифікація

У бухгалтерському обліку собівартість — це вартісна оцінка ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей. Підприємство має самостійно визначати перелік витрат, які включають до собівартості продукції (робіт, послуг) як елемент облікової політики, ґрунтуючись на економічній сутності понесених витрат і загальних принципах бухгалтерського обліку та вимог до організації його ведення.

На думку Т.П. Карпової, «..собівартість (затрати) — величина використовуваних у певних цілях ресурсів у грошовому виразі» [6, с. 194]. За словами Л.В. Нападовської, у собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції [8]. У свою чергу, В.В Соппко зазначає, що використані у процесі виробництва всі різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття витрати, а грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає як собівартість [14, с. 341]. Разом з тим К.М. Радченко вважає, що під собівартістю слід розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не тільки з простим відтворенням, а й з отриманням підприємницького доходу [11]. Як бачимо, суть вище наведених визначень категорії собівартості зводиться до її тлумачення як грошового виразу витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Однак різниця між витратами виробництва та собівартістю все ж таки існує і полягає насамперед у тому, що собівартість знаходить своє вираження лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути відображені як у грошовій, так і у натуральній. Більше того, собівар-

тість включає в себе деякі затрати, що є частиною доданого продукту. Чимало дослідників також підходять до тлумачення собівартості із визначення поняття «вартість». При цьому собівартість продукції розглядається лише як частина вартості, яка не включає витрати, що реалізуються у вартості додаткового продукту [7]. В англійській економічній літературі не приділяється особливої уваги самому терміну «cost», під яким залежно від конкретної виробничо-господарської ситуації розуміють затрати, витрати, вартість або собівартість продукції. Більше того, в американській обліковій літературі власне термін «собівартість» взагалі відсутній. Зокрема, Р. Ентоні та Дж. Рис ототожнюють поняття «затрати» та «собівартість», визначаючи їх як «представлену в грошовому вигляді величину ресурсів, які використовуються у визначених цілях». Автори цим підкреслюють, вирішальність значення цілеспрямованості використання ресурсів підприємством в концепції собівартості і затрат [15, с. 110].

Собівартість як економічний показник використовують для:

- оцінки рівня господарювання підприємства та його структурних підрозділів;

- контролю за ефективністю витрачених ресурсів;

- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш ефективного процесу господарювання;

- розробки і встановлення цін на продукцію (роботи, товари і послуги);

- визначення економічної доцільності та вигідності здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання.

Отже, розглядаючи собівартість, необхідно брати до уваги підпорядкованість конкретним цілям: визначення витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, формування ціни, прогнозування та визначення кінцевого результату діяльності тощо.

У цілях планування, обліку собівартості продукції та аналізу її рівня використовуються різні види. Структуру і склад витрат у бухгалтерському обліку регламентує П(С)БО 16 «Витрати».

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать (рис. 4.1):

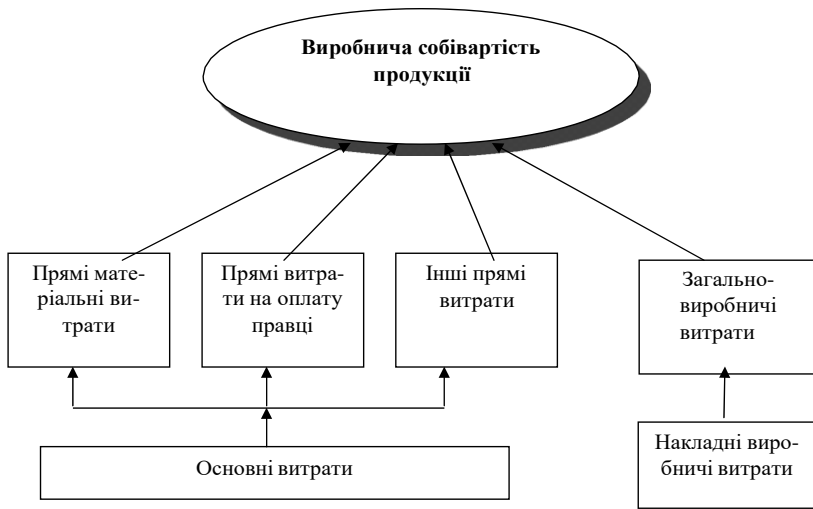


Рис. 4.1. Формування виробничої собівартості продукції

М.І. Скрипник пропонує класифікувати собівартість за такими ознаками:

- за повнотою охоплення витрат (повна, виробнича, технологічна);
- для потреб планування, обліку та аналізу (індивідуальна, галузева, фірмова);
- залежно від часу та мети обчислення (планова, фактична, провізорна (очікувана), нормативна);
- залежно від часу обчислення (річна, квартальна, місячна) [12].

Ф.Ф. Бутинець розглядає таку класифікацію собівартості [3] (рис. 4.2):

Слід зазначити, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнає фактичну собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, тобто пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання [5].

І.М. Бойчик, окрім зазначених вище, розрізняє такі види собівартості [1] (рис. 4.3).

За результатами проведеного аналізу Н.М. Бондаренко та А.К. Устименко пропонують узагальнену класифікацію собівартості продукції, яка об'єднує у собі концептуальніші для потреб управління собівартістю ознаки та її види, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення (рис. 4.4) [2].

Технологічна	включає прямі витрати на робочому місці, ділянці; характеризує рівень витрат на здійснення окремих технологічних операцій, на виготовлення окремих деталей, вузлів тощо.
Виробнича	технологічна собівартість збільшена на суму витрат, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, що випускають продукцію.
Маржинальна	це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції.
Фабрично-заводська	собівартість, до складу якої включаються, крім безпосередніх затрат на її виготовлення, ще й адміністративні та інші операційні витрати.
Повна	виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних та витрат на збут. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції.
Індивідуальна	характеризує витрати конкретного підприємства щодо випуску продукції.
Фірмова	включає витрати на виробництво та реалізацію продукції за групою підприємств, які входять до об'єднання, фірми, тресту.
Середньогалузева	характеризує середні по галузі витрати на виробництво відповідного виробу і розраховується за формулою середньозваженої на підставі індивідуальних собівартостей підприємств галузі.
Планова	включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на наступний період.
Фактична	характеризує розмір фактично витрачених засобів на випущену продукцію.

Рис. 4.2. Класифікація собівартості



Рис. 4.3. Види собівартості

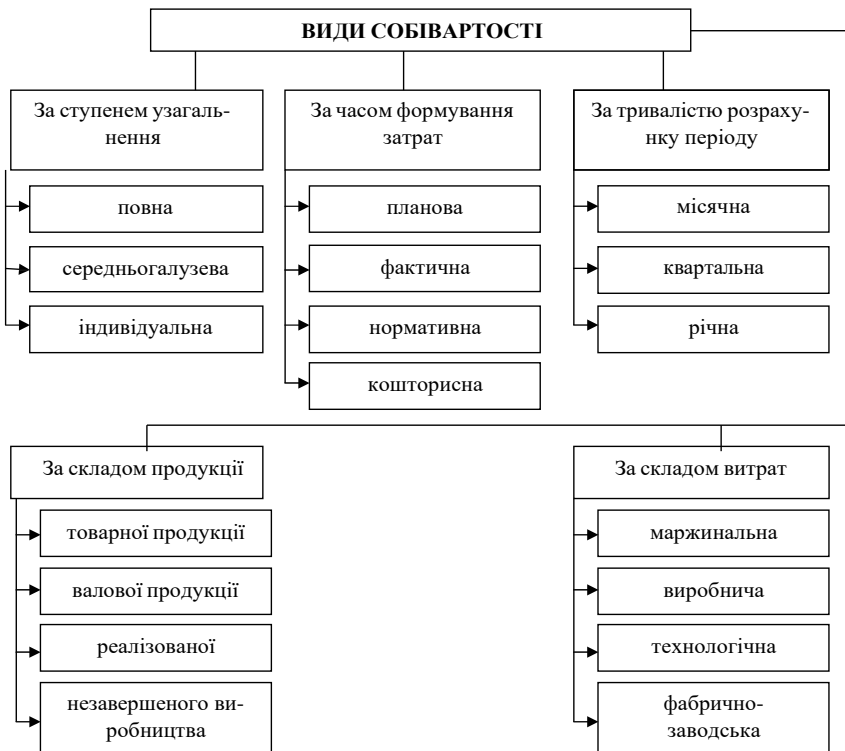


Рис. 4.4. Класифікація собівартості продукції

Обчислення собівартості називають калькуляцією. Калькуляція являє собою розрахунок в грошовому вимірнику результату будь-якого господарського процесу — заготовлення матеріальних ресурсів, виробництва продукції в основному та допоміжних виробництвах, реалізації продукції або матеріальних цінностей тощо (рис. 4.5).

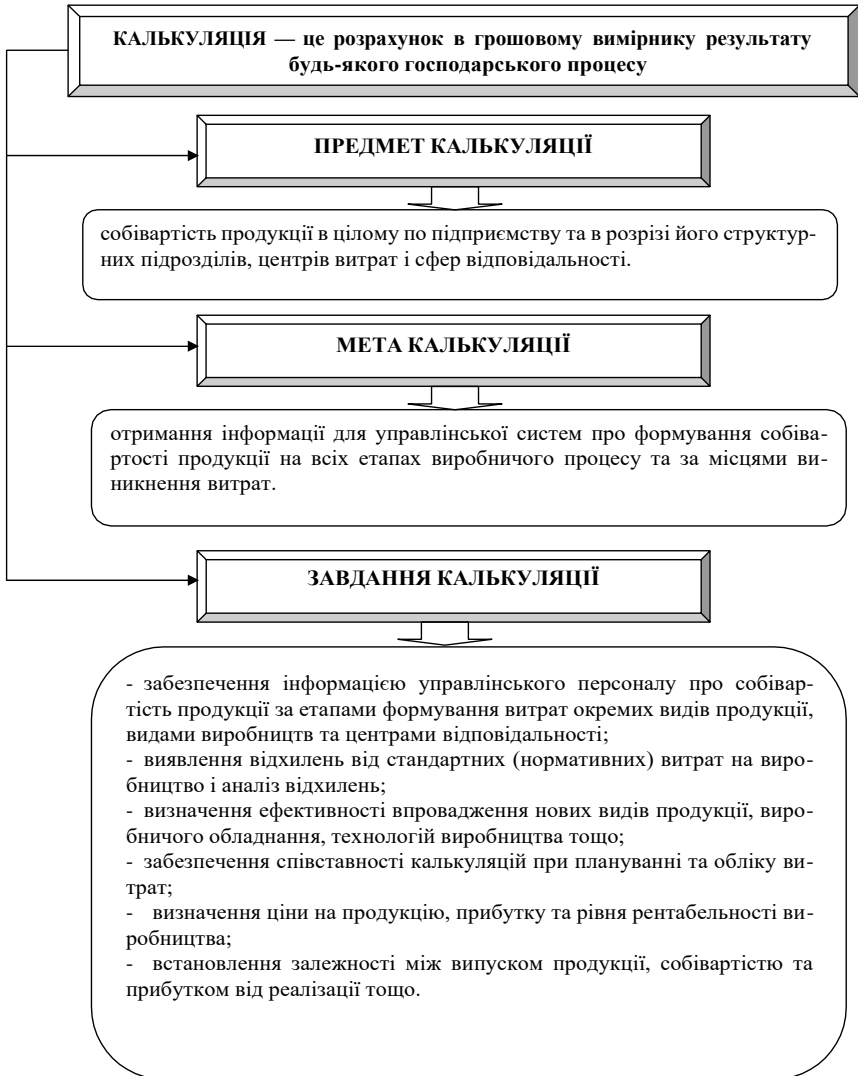


Рис. 4.5. Сутність, предмет, мета і завдання калькуляції

Способи калькуляції — це технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. Способи (прийоми) калькуляції зображено на рис. 4.6.

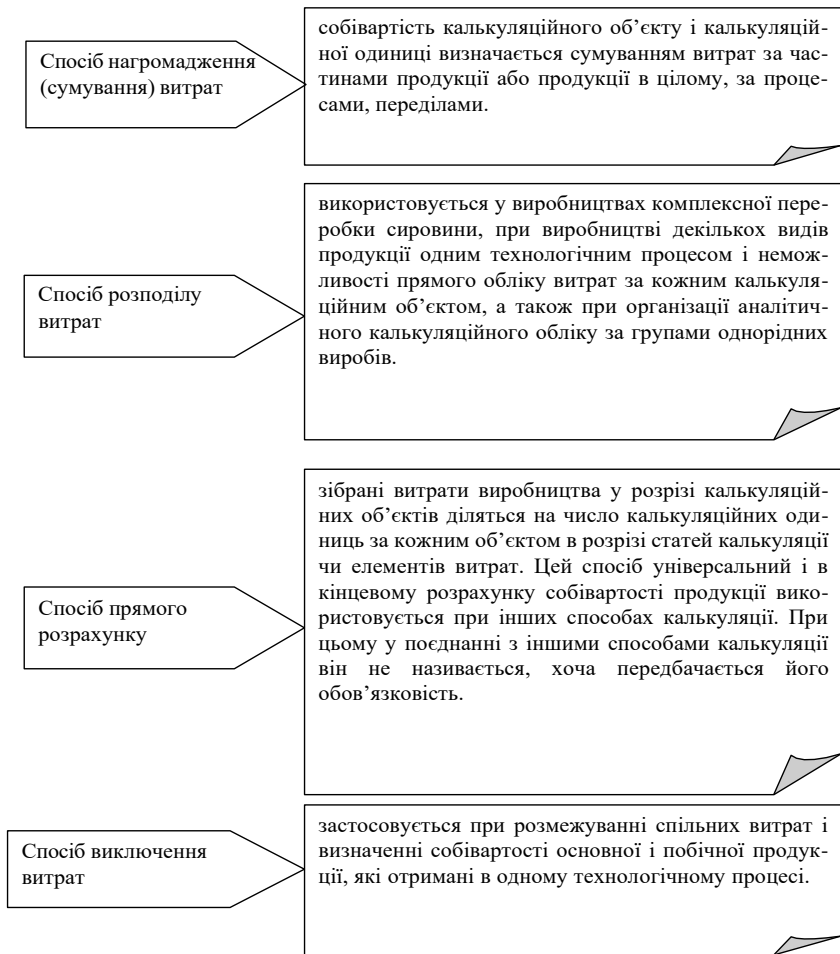


Рис. 4.6. Способи калькуляції

За кожного методу обліку витрат в залежності від технології виробництва і характеру продукції, що виробляється, застосовується один або декілька способів калькуляції.

В залежності від мети і завдання щодо управління витратами на практиці застосовуються різні види калькуляцій (рис. 4.7).

ВИДИ КАЛЬКУЛЯЦІЙ

За характером виробництва

- ✓ **Періодичні** калькуляції складаються за певний період з метою розрахунку середньої собівартості групи однорідної продукції або одного виду продукції, виробу.
- ✓ **Індивідуальні** калькуляції складаються лише після завершення виробництва окремого замовлення або групи виробів.
- ✓ **Проміжні** калькуляції складаються на етапи робіт за об'єктами з тривалим циклом виробництва.

За часом складання

- ✓ **Директивні** калькуляції складаються на етапі планування. Такі калькуляції забезпечують управлінський персонал інформацією про майбутні витрати за виробництвами, цехами, центрами відповідальності, видами продукції тощо.
- ✓ **Планові** калькуляції складаються на основі виробничих норм і вони дозволяють визначити допустимий обсяг витрат на виробництво продукції виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління, рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства тощо.
- ✓ **Звітні** калькуляції складаються на основі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво. На підставі співставлення директивних та звітних калькуляцій знаходяться відхилення за окремими статтями витрат і проводиться аналіз цих відхилень.

За рівнем охоплення витрат та місцем їх здійснення

- ✓ **Галузеві** калькуляції показують рівень собівартості однойменної продукції у конкретній галузі.
- ✓ **Повні** калькуляції відображають витрати, що пов'язані з виробництвом та збутом продукції.
- ✓ **Виробничі** калькуляції складаються за статтями витрат виробничої собівартості. Такі калькуляції надають управлінському персоналу інформацію про виробничу собівартість груп однорідної продукції та окремих її видів.
- ✓ **Внутрішньогосподарські** калькуляції складаються на продукцію окремих цехів основного і допоміжного виробництва та напівфабрикати власного виробництва.
- ✓ **Технологічні** калькуляції включають виробничі витрати, що пов'язані з виробництвом продукції на підприємстві без робіт та послуг сторонніх підприємств і організації, купованих напівфабрикатів та комплектуючих виробів.

Рис. 4.7. Види калькуляцій

4.2. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання

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

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

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

Об'єкти калькулювання — це види продукції (вироби), напівфабрикати, замовлення, роботи, послуги, собівартість яких повинна бути визначена.

Калькуляційна одиниця — це одиниця вимірювання окремих видів продукції (робіт, послуг), собівартість яких визначається: тонна, ц, шт., рулон, пара, упаковка, м³, умовна одиниця.

Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання можуть співпадати або не співпадати. Ці поняття співпадають, якщо, наприклад витрати облічують по кожному виду продукції, собівартість яких визначається. Але облік витрат може бути організований за групами однорідних видів продукції, а калькулюванню підлягає кожний вид продукції, що входить до такої групи.

Об'єкти обліку витрат і калькулювання обираються підприємством самостійно залежно від ряду окремих факторів, зумовлених особливостями підприємства, зокрема галузевої приналежності, розміром, технологією, яка застосовується, асортиментом продукції тощо. Одночасно підприємство керується нормативними документами з організації обліку витрат виробництва, визначення об'єктів обліку та калькулювання.

Наприклад, об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання для підприємств аграрного сектора економіки визначаються галузевими Ме-

тодичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (Додаток 1).

Визначені об'єкти обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) покладені в основу організації аналітичного обліку витрат виробництва.

Облік витрат на виготовлення продукції здійснюють за такими основними етапами:

- ✓ первинне відображення витрачених у процесі виробництва ресурсів;
- ✓ локалізація даних про витрати за їхніми видами, місцями виникнення, структурними підрозділами, видами продукції, видами діяльності, центрами відповідальності тощо;
- ✓ локалізація витрат за часом їх виникнення і включення до собівартості продукції, (минулі витрати, витрати майбутніх періодів тощо);
- ✓ розподіл витрат допоміжних виробництв і господарств між їхньою продукцією та незавершеним виробництвом і перерозподіл цих витрат за виробничими підрозділами — споживачами продукції (робіт і послуг) допоміжних виробництв і господарств;
- ✓ розподіл загальних (непрямих) витрат між об'єктами обліку;
- ✓ розподіл витрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією та визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) тощо.

4.3. Методи обліку витрат

Під методом обліку витрат розуміють: сукупність прийомів організації документування і облікового відображення виробничих витрат, які дозволяють визначити фактичну собівартість продукції та подають необхідну інформацію для контролю над процесом формування собівартості продукції; сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць; дослідження витрат виробництва і реалізації продукції і контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт; сукупність способів і прийомів, за допомогою яких в бухгалтерському обліку відображають витрати і процес формування собівартості продукції; визначення складу та розмірів витрат по окремій продукції, видах, групах виробів, переділах, замовленнях, роботах, послугах.

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на дві групи (рис. 4.8).

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

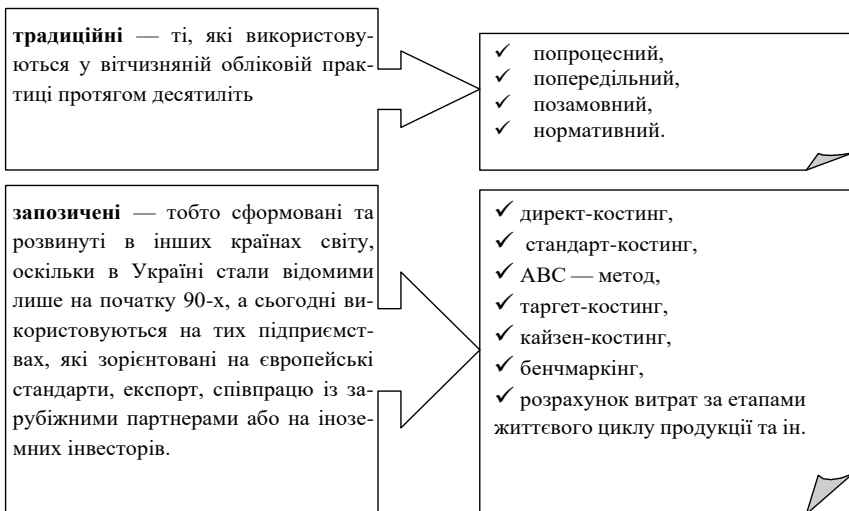


Рис. 4.8. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Розглянемо методи обліку витрат, які застосовуються у вітчизняній практиці обліку.

Попроцесний (простий, однопредільний) метод калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах, для яких характерні масове виробництво одного або декількох однорідних видів продукції та короткий період технологічного процесу. Прикладом можуть бути підприємства добувної промисловості, електричні й теплові станції, деякі підприємства хімічної промисловості тощо. Сутність попроцесного методу полягає у тому, що всі витрати виробництва відповідного періоду відносяться на весь випуск продукції цього періоду. У зв'язку з цим собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення всіх витрат виробництва за період на кількість готової продукції за даний період.

За даним методом здійснюються наступні операції:

- ✓ облік витрат на підставі первинних документів;
- ✓ розподіл витрат за визначеними процесами, розподіл за визначеними категоріями;
- ✓ розрахунок суми загальної величини витрат;
- ✓ розподіл витрат в залежності від виду продукції (рис. 4.9).



Рис. 4.9. Послідовність застосування попроцесного методу обліку витрат [4, с. 315]

Попередільний метод застосовується у виробництвах, які характеризуються послідовною переробкою промислової або сільськогосподарської сировини для отримання готового продукту на основі хімікофізичних, біологічних або термічних процесів. Особливістю таких виробництв є наявність технологічних стадій, що одержали назву переділів. Переділ — це сукупність технологічних операцій, яка закінчується випуском проміжного продукту або готового продукту. Для цих виробництв характерний масовий випуск однорідної продукції (нафтопереробна промисловість, металургійна, хімічна, текстильна тощо) (рис. 4.10).

Позамовний метод застосовується в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку є окреме замовлення, оформлене договором між виробником та замовником. (рис. 4.11).

Собівартість замовлень (робіт) визначають методом сумування всіх витрат з дня відкриття замовлення до його закінчення, калькуляція складається після того, коли буде виконано замовлення. Це є недоліком позамовного методу, тому що в умовах виконання виробів за замовленням протягом тривалого часу дуже важко визначити собівартість окремого замовлення за певний місяць. Труднощі пов'язані з тим, що непрямі витрати розподіляються в кінці завершення робіт і до завершення

звітнього періоду фактичну собівартість визначити неможливо. У тому випадку, коли витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення або до деяких з них, використовують попередільний метод або комбінацію двох методів — позамовного та по передільного.

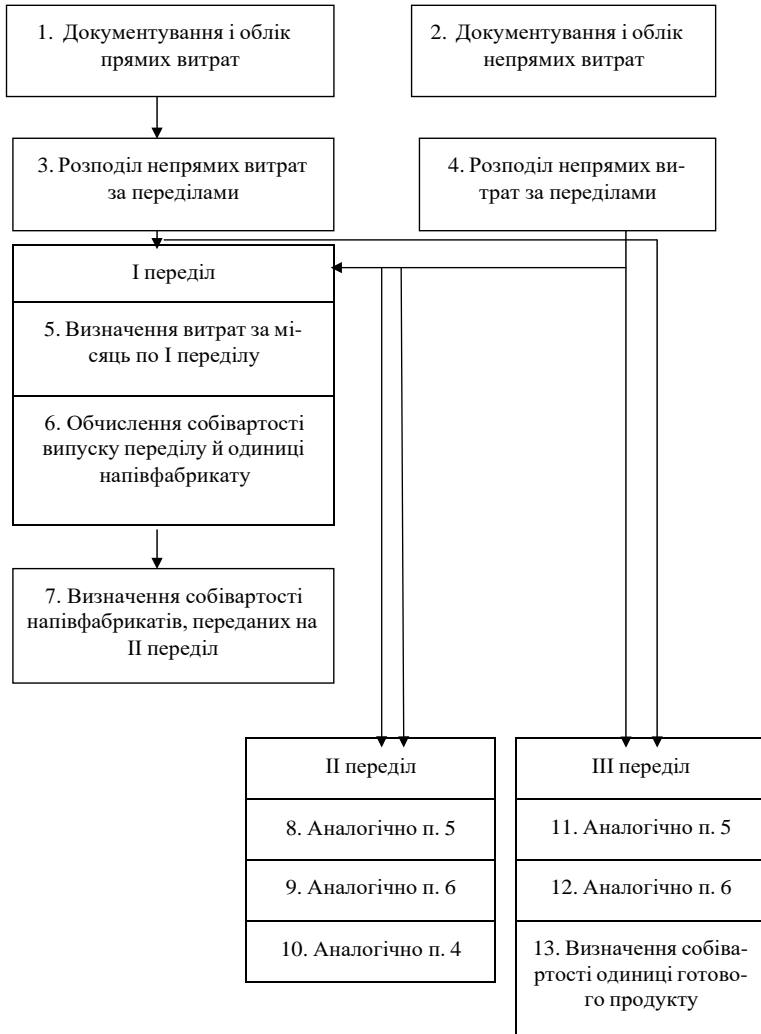


Рис. 4.10. Послідовність застосування попередільного методу обліку витрат [4]



Рис. 4.11. Послідовність застосування позамовного методу обліку витрат [4, с. 322]

Нормативний метод обліку витрат та калькулювання застосовується для щоденного виявлення відхилень від діючих норм на виробництво з метою запобігання понаднормативних витрат. Цей метод передбачає дотримання певної послідовності і принципів його застосування:

1) розробка і складання нормативних калькуляцій на початок звітного періоду за кожним видом продукції, за замовленнями або стадіями обробки;

2) організація поточного обліку за нормами та відхиленнями від них;

3) облік зміни норм і оперативний контроль;

4) складання звітних калькуляцій (рис. 4.12).

Система нормативного визначення витрат може бути використана як: — допомога при складанні кошторису й оцінюванні ефективності управління; — контрольний кошторис; — прогноз майбутніх витрат, який буде використаний для прийняття рішень; — допомога при обліку запасів товарно-матеріальних цінностей; — джерело цілей, яких необхідно досягти. Норматив встановлюють з визначених раніше витрат робочого часу, матеріалів і накладних витрат. Нормативні витрати за кожним елементом складають разом для визначення єдиного нормативу на випуск одиниці продукції. Метод нормативного обліку більше підходить організаціям, чия діяльність складається з ряду простих чи повторюваних дій.

Контроль над витратами найбільш ефективний у той момент, коли вони виникають. Тому нормативи необхідно встановлювати на кількість

витрачених матеріалів, праці й інших ресурсів за кожною операцією. Нормативні витрати продукту розраховують за списком операцій, необхідних для виробництва цього продукту.

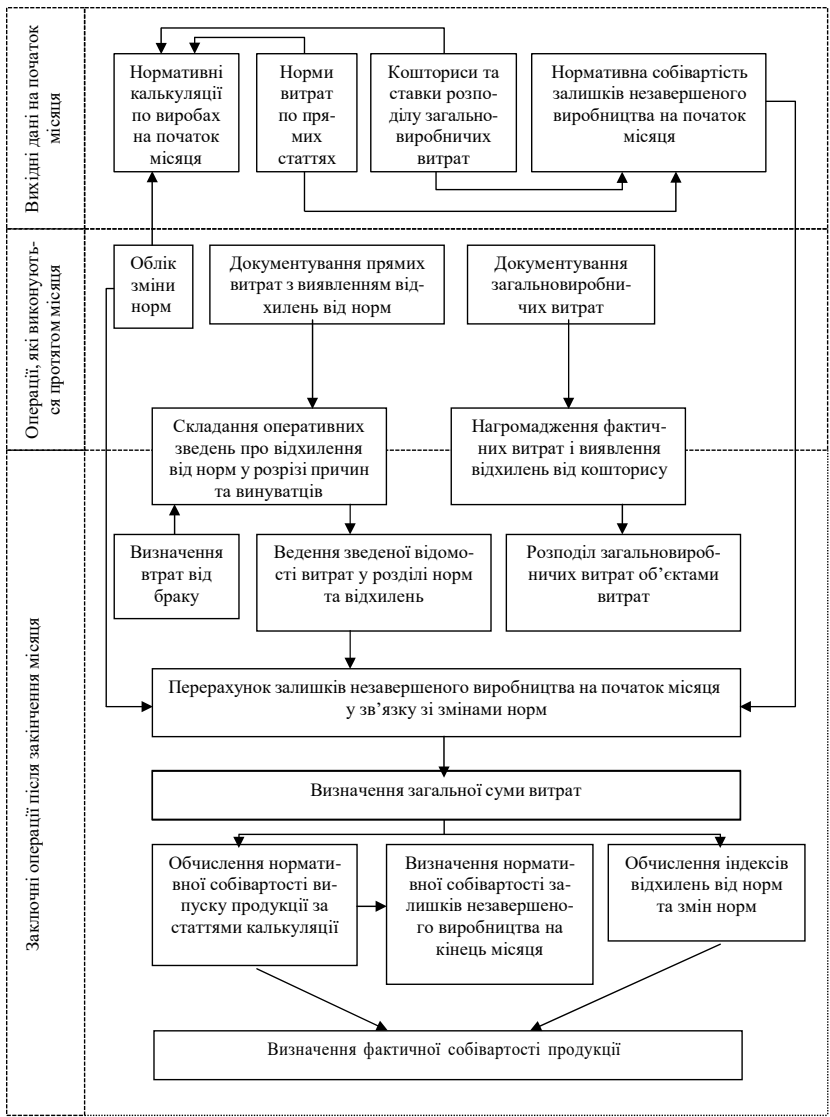


Рис. 4.12. Етапи нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції [4, с. 103]

Охарактеризовані методи мають свої переваги та недоліки у використанні на підприємствах, тому вибрати найкращий з них неможливо. Але на основі проаналізованого матеріалу їх можна продемонструвати (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Переваги та недоліки вітчизняних методів обліку витрат [9]

Методи обліку витрат	Переваги	Недоліки
Попроцесний	Цей метод дає змогу розраховувати і розподіляти рівну кількість затрат на кожен продукт.	Складність цього методу калькулювання полягає у значній кількості процесів, технологій, а також у наявності чи відсутності незавершеного виробництва
Попередільний	Збір інформації про витрати є менш трудомістким порівняно з позамовним методом, а інформація, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, є більш прозорою. Розподілення накладних витрат по цехах проводиться більш точно	Неможливість згрупувати витрати за видами продукції. Значний обсяг облікових записів. Дані не дають інформації про причини відхилень фактичних витрат від нормативних
Позамовний	Аналіз витрат по кожному з виконаних замовлень дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє. Застосування позамовного методу дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час.	Потребує деталізації даних, що пов'язано з певними процедурами щодо збору й обробки інформації, тому застосування цього методу є досить трудомістким. Собівартість продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати
Нормативний	Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм. Відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії. Укрупнення об'єктів, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання. Охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат	Значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації загалом по структурних підрозділах і за весь звітний період. Це призводить до великої кількості неврахованих витрат. Відхилення витрат на управління й обслуговування виявляють без врахування змін обсягів виробництва, а здебільшого зовсім не виявляють, їх фактичну величину розподіляють переважно пропорційно основній заробітної плати робітників, що значно зменшує інформаційну функцію обліку.

У країнах з ринковою економікою часто застосовують метод калькулювання **директ-костингу**, який є найбільш використовуваним і популярним у методі обліку витрат. Він виник в США у період Великої депресії і набув значного поширення у 50-х рр. XX століття. Назва методу була запроваджена в 1936 р. американцем Дж. Харрісом. «Директ-

костинг» означає буквально «облік прямих затрат». На перших етапах практичного застосування цієї системи в собівартість, що обчислюється за змінними витратами, включалися тільки прямі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансові результати. Внаслідок цього загальна сума змінних затрат збігалася з сумою прямих затрат, що й знайшло відображення в назві [12].

Сутність цього методу полягає в підході до включення затрат в собівартість таким чином, що вони поділяються на постійні і змінні. Тільки змінні затрати включають в собівартість. Для її визначення суму змінних затрат ділять на кількість виготовленої продукції.

Звичайно, в системі директ-костингу (або системі змінних витрат), як і в багатьох інших методах, присутні як переваги, так і недоліки, які ми далі розглянемо у табл. 4.2, але все ж таки її використовують великі компанії багатьох країн світу з розвинутою економікою.

Таблиця 4.2

Основні переваги і недоліки системи калькулювання змінних витрат (директ-костингу) [9]

Переваги	Недоліки
1. Звіти, складені на базі калькулювання змінних витрат, більше відповідають інтересам управління підприємством та його підрозділами, оскільки дають змогу здійснювати оцінку результатів діяльності окремих сегментів та швидко приймати економічно обгрунтовані рішення.	1. Звітність, складена за цим методом, не відповідає загальноприйнятим принципам та вимогам оподаткування прибутку.
2. Спрошується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення окремих виробів	2. Для розподілу витрат на змінні і постійні часто необхідні складні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат.
3. Величина операційного прибутку знаходиться у прямій залежності від обсягу реалізації (через суму маржинального доходу з розрахунку на одиницю продукції).	3. Для прийняття стратегічних рішень, оцінки інвестиційних проектів тощо необхідна інформація про повні витрати підприємства, що зумовлює необхідність позасистемного розподілу постійних виробничих витрат.
4. Можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації послуг (продукції, робіт); можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів послуг (продукції, робіт).	4. Під час використання демпінгу виникає небезпека, де маса постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості; на практиці виникають труднощі під час розподілу витрат на постійні й змінні
5. Можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення	5. Ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості.

Завдяки директ-костингу розширюються аналітичні можливості обліку. Інформація, отримана в цій системі, дає змогу знаходити більш вигідні комбінації ціни й обсягу, проводити ефективну політику цін, добиватися підвищення ефективності управління. На жаль, в Україні ця система взагалі майже не використовується.

Система **стандарт-костинг** являє собою нормативний метод обліку витрат. Ця система обліку витрат з'явилася в США на початку ХХ ст. Американський досвід запозичили і нині використовують багато країн світу. Цей метод забезпечує даними про витрати, які можуть бути використані в різних цілях, наприклад, при оцінюванні запасів, плануванні, контролі за витратами, при прийнятті рішень і оцінюванні результатів виконання робіт. Згідно із цим методом обліку й калькулювання виробничі витрати поділяють на змінні та постійні. При цьому постійні витрати вважають витратами поточного періоду, не відносять на собівартість, не розподіляють між виробами, а прямо відносять на результати господарської діяльності (збитки). Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведуть тільки за змінними витратами. За змінними витратами оцінюють незавершене виробництво та залишки готової продукції.

Одним з інструментів удосконалення калькуляційних систем та інноваційних методів управлінського обліку є «Activity Based Costing» або **АВС-метод** — це метод калькулювання, що набув значного поширення на європейських і американських підприємствах. Поява і розвиток АВС-методу зумовлена певними змінами, що відбуваються в економічній структурі, а саме зміною поглядів на методику обліку витрат і розрахунок собівартості продукції. Метод обліку і калькулювання витрат на основі діяльності (або АВС-метод) зародився в США і набув значного поширення з кінця 1980-х рр. завдяки працям Г. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана. Цей метод використовують близько 10% компаній, зокрема підприємства США, Великої Британії, континентальної Європи, Австралії, Японії. Саме він підвищує обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт, дає змогу здійснити точніше калькулювання собівартості, забезпечує взаємозв'язок отриманої інформації з процесом формування витрат. Застосування методу АВС дає змогу керівнику точніше визначити вартість певного продукту, особливо у випадках, коли непрямі витрати перевищують прямі.

АВС-калькулювання — це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції. На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для ви-

робництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси. Далі визначимо основні переваги та недоліки методу «ABC» (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Основні переваги і недоліки методу «ABC» [9]

Переваги	Недоліки
1. Метод «ABC» дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою цього методу, є найкращою фінансовою оцінкою спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як під час впровадження системи, так і під час її використання.
2. Під час застосування отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах.	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків.
3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищенні ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу.	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про витрати, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємств.
4. Дає змогу отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів.	4. Для методу «ABC» необхідний більш бюрократичний режим, ніж для традиційних методів.
5. Дає змогу отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування.	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але й генерує низку показників нефінансового характеру, переважно вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства.	

У міжнародній практиці найбільше визнання здобули два основні підходи до оптимізації витрат, а саме таргет-костинг та кайзен-костинг. **Таргет-костинг** — метод стратегічного управління витратами підприємства, який передбачає розрахунок цільової собівартості продукції, виходячи з попередньо встановленої ціни, метою якого є забезпечення оптимізації витрат на виробництво. Система «таргет-костинг» з'явилася в Японії у 60-х рр. ХХ століття, хоча ранні нерозвинуті форми методу ви-

користувались компанією «Дженерал Електрик» ще в 1947 р., а у 80-х рр. набула поширення в США. Вперше в 1965 р. цей метод впровадила в практику корпорація «Тойота». Система таргет-костинг передбачає розрахунок собівартості продукції за заздалегідь встановленою ціною реалізації, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень. Стандартною формулою розрахунку ціноутворення за системою «таргет-костинг» є така:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна} \quad (4.1)$$

Японські учені пропонують нову формулу, яка відображає сутність таргет-костинга:

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток} \quad (4.2)$$

Ціна — це ринкова вартість продукції, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень. Прибуток — величина, яку прагне отримати компанія в результаті реалізації даної продукції. Головною перевагою цього методу є те, що собівартість формується на стадії проектування і залежить від планового прибутку. Використання системи таргет-костинг у процесі оптимізації витрат дасть можливість підприємствам застосовувати системний підхід до розробки нового продукту. Метод забезпечує оптимізацію рівня витрат, підвищення прозорості використання ресурсів у виробництві, удосконалює структуру витрат та підвищення якості продукції.

Кайзен-костинг — це цілісна система управління витратами, що підтримує стратегію оптимізації витрат, що спрямована на підвищення ефективності виробничих процесів і приводить до запланованих результатів. Він використовується в японській моделі стратегічного управління витратами поряд з таргет-костингом і є його продовженням. Обидва методи переслідують однакову мету, а саме досягнення цільової собівартості: таргет-костинг — на етапі проектування нового продукту, а кайзен-костинг — на етапі її виготовлення. Головною задачею є ліквідація різниці між фактичною і цільовою собівартістю шляхом залучення всього персоналу компанії [10].

Серед нових методів управління витратами — **бенчмаркінг** витрат. Цей метод являє собою спосіб оцінки стратегій і цілей роботи організації порівняно з успішними підприємницькими організаціями для визначення свого місця на конкретному ринку. Перевагами бенчмаркінгу витрат є відсутність потреби у винаході власних способів зменшення витрат і вдосконалення процесів у діяльності підприємства, тому що це вже зроблено лідером ринку або підприємством, взятим за зразок; можливість комбінування різних методів, що забезпечили успіх у зменшенні витрат іншим підприємствам. Цей метод можуть використовувати підп-

риємства, яким необхідно прийняти рішення щодо свого позиціонування на ринку й вибору стратегії розвитку. Крім того, дослідивши процес формування витрат на еталонних підприємствах — лідерах галузі, використовуваних управлінських орієнтирів і методів управління витратами, можна поступово поліпшити управління витратами, ґрунтуючись на їх досвіді й технологіях.

Розрахунок витрат за **етапами життєвого циклу продукції** або ЛСС-аналіз (Life Cycle Costing), або, застосовується в стратегічному управлінні, тому що охоплює період у кілька років. Це єдиний метод управління витратами, який передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків у прийнятті рішень. ЛСС-аналіз доцільно використовувати підприємствам, які виробляють асортимент нестандартної продукції та перебувають у нестабільній щодо параметрів попиту ніші ринку.

4.4. Облік непрямих витрат і порядок віднесення їх на собівартість продукції

До непрямих належать витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку економічно доцільним шляхом. Непрямі витрати ще називають накладними. Накладні витрати можна класифікувати за функціональними ознаками, наприклад на виробничі та невиробничі. Невиробничі, у свою чергу, поділяються на адміністративні та збутові. Така класифікація дає змогу пов'язати витрати з конкретною одиницею продукції, якщо це виробничі накладні витрати і віднести до витрат періоду, якщо це адміністративні витрати або витрати на збут.

Загальновиробничі витрати — це витрати, які включаються до складу виробничих витрат підприємств і пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних виробництв. Розрізняють цехову і безцехову структуру управління.

Характерні особливості загальновиробничих витрат зображено на рис. 4.13.

При цеховій структурі управління до загальновиробничих витрат належать витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання та витрати на організацію й управління виробництвом у розрізі кожного цеху основних і допоміжних виробництв за статтями.

При безцеховій структурі управління до складу загальновиробничих витрат належать витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання та витрати на організацію й управління в цілому по підприємству.

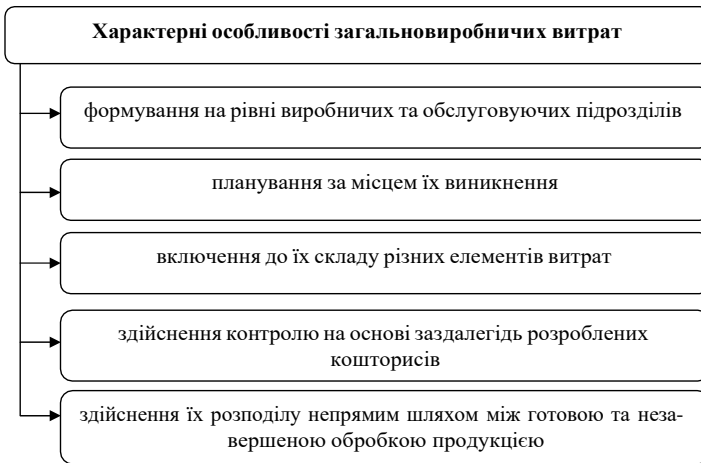


Рис. 4.13. Характерні особливості загальновиробничих витрат

Характерною особливістю непрямих витрат є неможливість або недоцільність (за співвідношенням «витрати — вигода») їх безпосереднього розподілу на конкретний носій витрат (вид продукції, робіт, послуг). Неможливість розподілу непрямих витрат спонукає використовувати інші (непрямі) методи, які є значно складнішими, ніж прямий розподіл і призводять до одержання неточних результатів.

Процес розподілу загальновиробничих витрат здійснюється протягом трьох етапів (рис. 4.14).

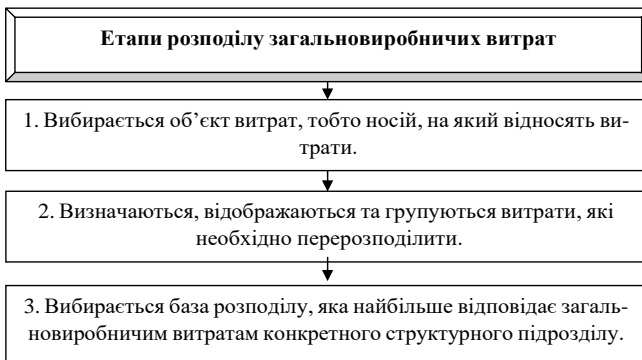


Рис. 4.14. Етапи розподілу загальновиробничих витрат

У практичній діяльності широко застосовуються різні методи розподілу непрямих витрат для визначення повної собівартості одиниці

продукції. Калькулювання собівартості одиниці продукції важливо здійснювати, якщо ціна реалізації продукції визначається на основі її собівартості.

Для розподілу загальновиробничих витрат найпоширенішими є такі бази (рис. 4.15).



Рис. 4.15. Бази розподілу загальновиробничих витрат

Крім того, якщо не відносити частину непрямих витрат на собівартість продукції, то це призведе до заниження ціни продажу, а в довгостроковому періоді — до неможливості відшкодування всіх витрат що матиме негативні наслідки для фінансового стану підприємства. З іншого боку, використання повної собівартості для прийняття рішень щодо розширення ринків збуту призводить до помилкових висновків. Це стосується і прийняття рішень відносно оптимізації фінансового результату на підставі аналізу конкретної ситуації.

Прикладом загальновиробничих витрат є непряма заробітна плата працівників, не зайнятих безпосередньо процесом виробництва конкретного виду продукції. До них належить заробітна плата керівників структурних підрозділів, майстрів, прибиральниць. Пряма заробітна плата та загальновиробничі витрати часто об'єднуються в окрему групу витрат, які називаються доданими витратами. Додані витрати можна охарактеризувати як виробничі витрати, необхідні для перетворення матеріальних витрат у готову продукцію.

До основних напрямів формування непрямих виробничих витрат можна віднести наступні (рис. 4.16).

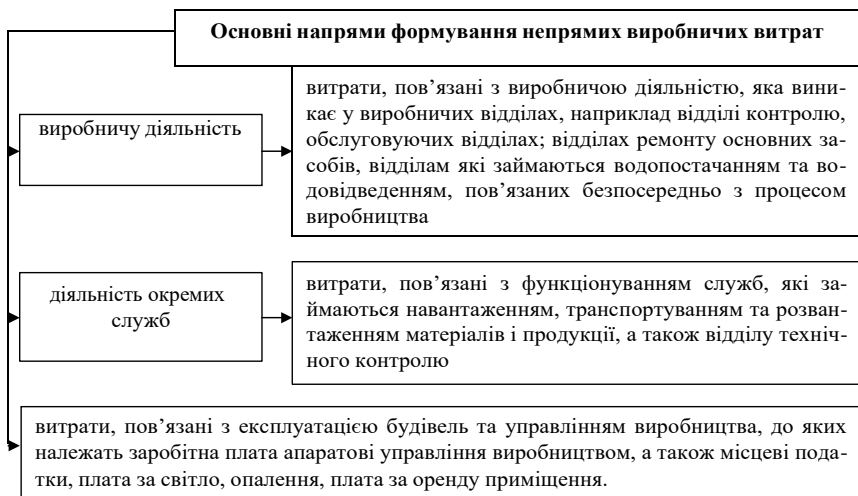


Рис. 4.16. Основні напрями формування непрямих виробничих витрат

Надзвичайно складною є проблема віднесення загальновиробничих витрат на об'єкти обліку.

При виборі бази розподілу має бути використаний принцип пропорційності. Це означає, що розподіл непрямих витрат і вибрана база для їх розподілу мають бути в пропорційній залежності.

Процес розподілу непрямих витрат значно складніший, ніж процес віднесення прямих витрат на об'єкт обліку. Попередньо було відзначено, що розподіл накладних витрат є поетапним процесом. Він складається з таких основних етапів (рис. 4.17).

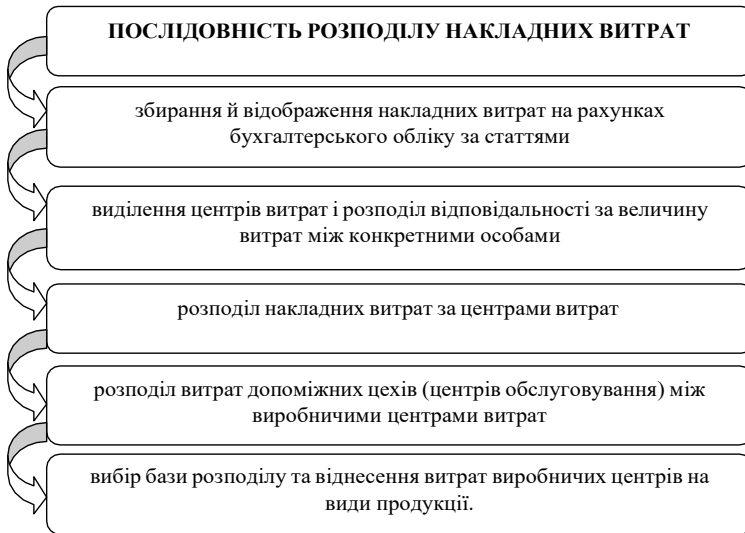


Рис. 4.17. Послідовність розподілу накладних витрат

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Що таке собівартість та яка її класифікація?
2. Що таке калькулювання та які виділяють способи калькуляції?
3. Які існують види калькуляцій?
4. Наведіть приклади об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць?
5. Які методи використовують при обліку виробничих витрат у вітчизняній практиці?
6. У чому суть нормативного методу?
7. Як здійснюється калькулювання витрат за замовленнями?
8. Як здійснюється калькулювання витрат за процесами?
9. Яка суть по передільного методу обліку витрат?
10. Які переваги та недоліки вітчизняних методів обліку витрат?
11. Які методи використовують при обліку витрат використовують у зарубіжній практиці?
12. Що таке непрямі витрати і бази їх розподілу?

Рекомендована література за темою 4

1. Бойчик І.М. Економіка підприємства. К. : Атіка, 2002. 480 с
2. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2015. Вип. 11(2). С. 51-54.
3. Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олійник О.В., Шигун М.М. Організація бухгалтерського обліку. Житомир : ПП «Рута». 2002. 591 с.
4. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 352 с., с. 103
5. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: ЮНИТИ, 2003. 350 с., с. 194
6. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства. К.: Вища шк., 1994, 415 с.
7. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 356 с.
8. Проданчук М.А. Таргет-костінг та кайзен-костінг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdf/768.pdf>
9. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 25(2). С. 153-157, с. 154]
10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Верховна Рада України*. 1999. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. Луцьк. 2011. Вип. 8 (29) ч. 4. С. 61-67.]
12. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу». *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. № 1 (16). С. 272–276
13. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія. *Економічний аналіз*. Тернопіль. 2010. Вип. 7. С. 339-341
14. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. К.: КНЕУ, 2000. 578 с., с. 341
15. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1998. 558 с., с. 110

ТЕМА 5.
ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ
ТА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

5.1. Облік і калькулювання за повними витратами

Технологічні й організаційні особливості виробництва, тривалість виробничого циклу, кількісні і якісні характеристики продуктів вимагають різного сполучення методів і засобів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції.

Системи обліку витрат і калькулювання класифікують за такими ознаками:

1. за об'єктами групування (вибір об'єкта калькулювання):
 - позамовна система;
 - попроцесна (попередільна) система;
2. за ступенем нормування (вихідна інформація для обчислення собівартості):
 - система фактичних витрат,
 - система нормативних витрат («стандарт-костинг»),
 - система змішаних витрат (характерна для зарубіжних облікових систем);
3. за повнотою охоплення витрат (ступінь поглинання постійних витрат):
 - система повних витрат («абзорбшен-костинг»),
 - система змінних витрат («директ-костинг» та «вераібл-костинг»).

Використання систем обліку витрат і калькулювання визначається цілями управління й об'єктами обліку витрат.

Калькуляція собівартості з повним розподілом витрат між виробами («абзорбшен-костинг») — це визначення повної собівартості продукції. У повну собівартість входять прямі та непрямі витрати. Прямі витрати зараховують прямо на виготовлювану продукцію. Це матеріальні витрати, витрати на заробітну плату основного персоналу, змінні накладні витрати, що залежать від обсягу випуску продукції. Постійні накладні витрати та дискреційні витрати не можна безпосередньо зарахувати на собівартість одиниці продукції. Такі витрати розподіляються між видами виробів відповідно до обраної бази. Після розподілу всіх витрат одержують калькуляцію собівартості з повним розподілом витрат між виробами.

Схематично структура формування повних витрат зображена на рис. 5.1.

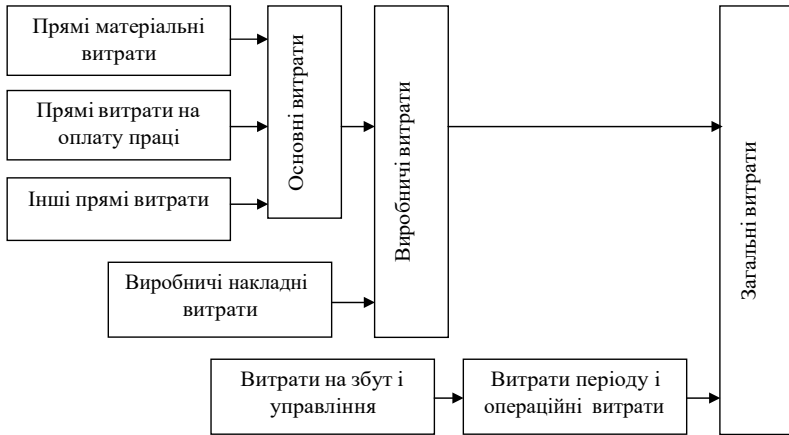


Рис. 5.1. Калькулювання повних витрат

Калькулювання повних витрат здійснюється по замовленням і по процесах. При цьому методика калькулювання нагадує вітчизняну (див. розділ 4).

В управлінському обліку метод повних витрат («абсорпшен-костинг») доцільно використовувати, якщо:

- ✓ на підприємстві виробляється тільки один продукт або декілька продуктів (але в невеликому обсязі щодо основного), або існує сформований більш-менш стабільний асортимент;
- ✓ сума загальновиробничих витрат істотно змінюється між періодами;
- ✓ основу роботи компанії становлять довгострокові контракти на виконання певного обсягу робіт.

Згідно з міжнародними стандартами та національними П(С)БО під час складання фінансових звітів, що призначені для зовнішніх користувачів, оцінка товарно-матеріальних запасів здійснюється на основі виробничих витрат. Тому між видами продукції розподіляються тільки виробничі витрати. Проте в системі обліку за повною собівартістю для прийняття управлінських рішень, зокрема прогнозування ціни реалізації, розподілу підлягають і непрямі невикробничі витрати. При здійснен-

ні розрахунків на основі системи обліку за повною собівартістю застосовують показник «валовий прибуток» (не путати із колишнім існуючим поняттям в податковому законодавстві) як різницю між виручкою та витратами на виробництво продукції.

Можна виділити таких два основних варіанти обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції, які можуть бути передбачені альтернативними обліковими політиками підприємства:

- 1) адміністративні та загальновиробничі витрати відносять на продукт, а витрати на збут є витратами періоду;
- 2) загальновиробничі витрати відносять на продукт, а адміністративні та витрати на збут відносять до витрат періоду.

Перший варіант зведення витрат та калькулювання собівартості продукції включає такі основні етапи (рис. 5.2):

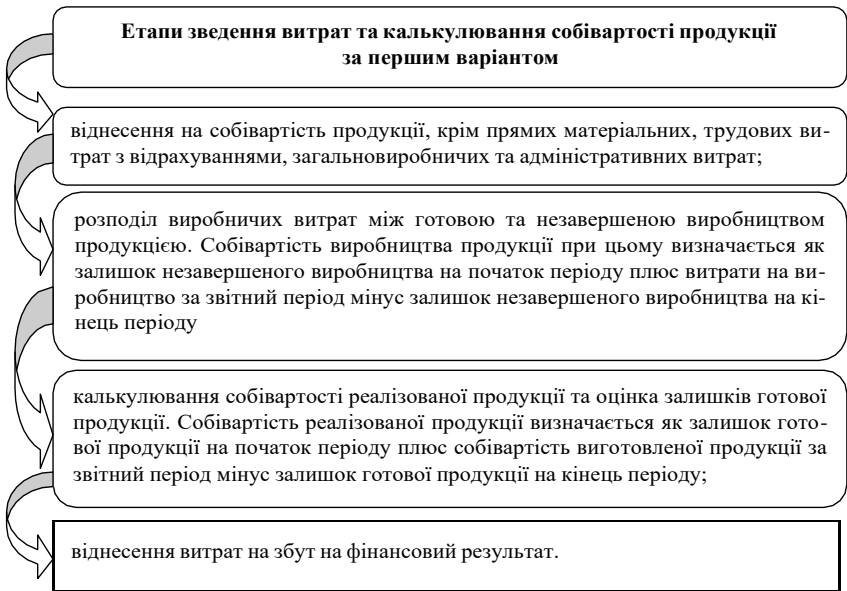


Рис. 5.2. Етапи зведення витрат та калькулювання собівартості продукції за першим варіантом

Другий варіант зведення витрат і калькулювання собівартості продукції включає такі основні етапи (рис. 5.3).

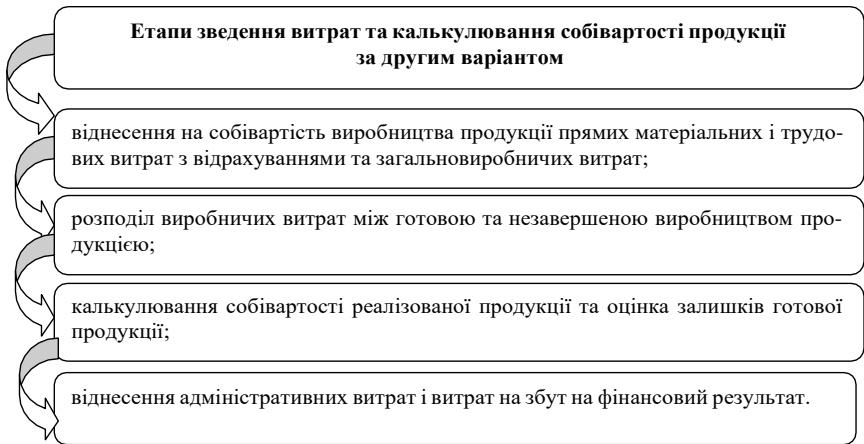


Рис. 5.3. Етапи зведення витрат та калькулювання собівартості продукції за другим варіантом

Наведені варіанти методу обліку витрат та калькулювання повної собівартості продукції не враховують таку важливу обставину, що зі зміною обсягу випуску продукції змінюється собівартість одиниці продукції, а також змінюється прибуток на одиницю продукції. Якщо підприємство збільшує обсяг виробництва та реалізації, то собівартість одиниці продукції зменшується, а прибуток на одиницю продукції збільшується. Якщо ж обсяг виробництва та реалізації продукції скорочується, собівартість одиниці продукції зростає, а прибуток на одиницю продукції зменшується.

Із введенням П(С)БО система вітчизняного обліку та калькулювання собівартості продукції суттєво змінилась, що пояснюється принципово іншими підходами до оцінки запасів, які відображаються у формах зовнішньої звітності.

Принцип формування витрат і калькулювання собівартості продукції, який діє відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» відображено на рис. 5.4.

Варіант обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, включає основні етапи, які узагальнено на рис. 5.5.

Порядок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції має бути відображений в обліковій політиці підприємства. Якщо прямі витрати можна безпосередньо віднести на конкретний вид продукції (носій витрат), то для розподілу непрямих витрат між видами продукції необхідні спеціальні бази.

Прямому розподілу підлягають такі прямі витрати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати.

До непрямих належать витрати, які не можна безпосередньо віднести на об'єкт обліку. Тому практично нереально визначити точно, яка питома вага непрямих витрат відноситься на конкретний об'єкт витрат. Непрямі (накладні) витрати поділяють на виробничі та невиробничі. До непрямих виробничих належать витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (виконанням робіт, наданням послуг) та відносять на собівартість продукції на основі спеціальних методів пропорційно прийнятій базі розподілу.

Прикладом непрямих виробничих витрат є загальновиробничі (постійні), які відносять на собівартість продукції непрямим шляхом, тобто пропорційно:

- заробітній платі основних виробничих робітників;
- обсягу виробництва продукції (робіт, послуг);
- сумі прямих витрат;
- вартості прямих матеріальних витрат або будь-якій іншій базі розподілу.

До непрямих включаються також невиробничі витрати, до яких відносять витрати на збут і адміністративні витрати. Невиробничі непрямі витрати між об'єктами обліку теж розподіляють пропорційно спеціально прийнятій базі розподілу.

Отже, до непрямих витрат належать:

- загальновиробничі (постійні) витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати.

Крім розподілу непрямих накладних витрат на основі традиційного підходу, відоме використання методу калькулювання за видами діяльності (ABC-метод).

5.2. Облік і калькулювання за змінними витратами

Директ-костинг — це система управлінського обліку, що ґрунтується на класифікації витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами, а також на аналізі різних рівнів собівартості продукції. Калькулювання собівартості продукції за змінними витратами передбачає, що не тільки операційні

витрати, але ц постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок фінансового результату. Таким чином, сума змінних витрат збігається із сумою прямих витрат, що й знайшло відображення у назві системи

Основною відмінністю цього методу є розрахунок собівартості на основі змінних витрат та аналіз і планування взаємозв'язків та взаємозалежностей між обсягом виробництва, собівартістю і прибутком. Постійні витрати обліковуються на окремих рахунках залежно від напрямів їх утворення і списуються в кінці звітного періоду на рахунок фінансових результатів (рис. 5.6).

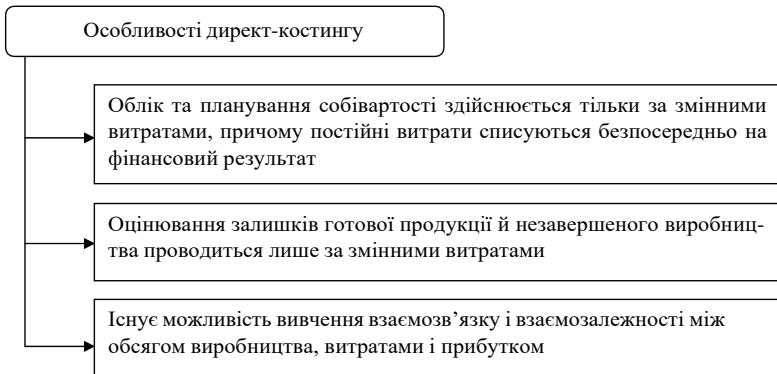


Рис. 5.6. Особливості методу директ-костинг [2, с. 247]

На сьогоднішній день директ-костинг застосовується в таких варіантах:

- 1) класичний (простий) «директ-костинг», який передбачає калькулювання за прямими (тобто усіма змінними) витратами;
- 2) система змінних витрат (розвинутий) — собівартість включає як змінні витрати, так і прямі постійні;
- 3) система обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей — в калькуляцію включаються всі змінні витрати та змінна частина постійних витрат, визначені з урахуванням коефіцієнта використання виробничої потужності, який схожий до запропонованого П(С)БО 16 «Витрати».

В залежності від обраного варіанту розрахунок суми покриття має різний ступінь деталізації.

Основними складовими елементами методу є:

- ✓ облік за видами витрат;
- ✓ облік за місцями виникнення витрат;

- ✓ облік за носіями витрат (калькуляція собівартості одиниці виробу);
- ✓ облік результатів за носіями витрат;
- ✓ облік результатів за період [1, с. 166].

Всі ці елементи присутні при будь-яких формах організації обліку витрат і результатів, тобто як при обліку повних, так і змінних витрат. Деякі з елементів відрізняються залежно від ступеня повноти включення витрат в собівартість, але є і такі, які залишаються незмінними.

Особливістю системи директ-костинг є також той факт, що він вносить суттєві зміни у традиційну структуру побудови фінансових звітів. На відміну від системи калькулювання повних витрат, яка передбачає участь у формуванні собівартості реалізованої продукції всіх виробничих витрат звітного періоду й відповідно визначення операційного прибутку, система калькулювання змінних витрат передбачає включення у розрахунок собівартості реалізованої продукції лише змінних витрат і відповідно визначає не прибуток, а маржинальний дохід, який за своєю сутністю є внеском на покриття постійних витрат та отримання прибутку.

Таким чином, **маржинальний дохід** — це різниця між доходом від реалізації та змінними витратами:

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{виручка (дохід) від реалізації} - \text{змінні витрати} \quad (5.1)$$

Маржинальний дохід є результатом використання прямих ресурсів у процесі виробничої діяльності, однак не є результатом діяльності підприємства в цілому, оскільки маржинальний дохід використовується для покриття постійних витрат підприємства й формування прибутку. З урахуванням наявності різних систем формування собівартості продукції використовуються різні визначення прибутку залежно від складу витрат, які використовувалися в процесі його розрахунку: валовий прибуток; прибуток операційної діяльності.

Щодо калькуляції собівартості в системі «директ-костинг», то застосування цього методу допомагає вирішити ряд таких найважливіших завдань управління витратами, як:

- ✓ визначення нижньої межі ціни продукції або замовлення;
- ✓ порівняльний аналіз прибутковості різних видів продукції;
- ✓ визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції;
- ✓ вибір між власним виробництвом продукції або послуг та їх закупівлею на стороні;
- ✓ вибір оптимальної з економічної точки зору технології виробництва;
- ✓ визначення точки беззбитковості і запасу міцності підприємства та ін.

У таблиці 5.1 наведено порівняльні характеристики систем «абзорпшен-костинг» та «директ-костинг».

Таблиця 5.1

Порівняльна характеристика систем «абзорпшен-костинг» та «директ-костинг»

Критерії	Система «абзорпшен-костинг»	Система «директ-костинг»
Трудомісткість	Не трудомістка	Трудомістка
Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Включаються всі виробничі витрати і постійні і змінні	Включаються всі змінні витрати, як виробничі, так і адміністративні витрати та витрати на збут
Формування витрат періоду	Включаються всі адміністративні витрати та витрати на збут і постійні і змінні	Включаються всі постійні витрати, як виробничі, так і адміністративні витрати та витрати на збут
Бюджетування	Неможливо точно спланувати витрати, зміна яких прямо пропорційно залежить від змін обсягів виробництва продукції (робіт, послуг)	Виникає можливість точного планування потреб та прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та складання калькуляції, яка є основою формування цінової політики
Аналіз факторів, які впливають на зміну кінцевого результату діяльності	Складність визначення впливу зменшення чи збільшення змінних витрат на кінцевий результат при прийнятті того чи іншого управлінського рішення	Дозволяє більш точно визначити вплив зменшення чи збільшення змінних витрат на кінцевий результат, що сприяє прийняттю обґрунтованого управлінського рішення
Можливість визнання точки беззбитковості та проведення аналізу «витрати-обсяг-прибуток»	Не можливо	Можливо визначити точку беззбитковості та залежність кінцевого результату від змін обсягів виробництва та реалізації і витрат суб'єкта господарювання
Обґрунтованість та якість прийнятого управлінського рішення	Неточні результати аналізу сприяють прийняттю помилкового управлінського рішення	Виникають умови для прийняття обґрунтованого та якісного управлінського рішення, яке базується на точних результатах аналізу

Наведемо приклади формування «звіту про фінансові результати» при різних системах обліку витрат на виробництво та калькулювання продукції, використовуючи вихідну інформацію, що наведена в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Інформація про діяльність підприємства за 2019 рік

№	Показник	Значення показника
1	Плановий випуск продукції, одиниць	20 000
2	Випуск продукції, одиниць	17 000
3	Реалізовано, одиниць	14 000
4	Залишок готової продукції на початок, одиниць	0
5	Відпускна ціна за одиницю, грн.	285
6	Змінні виробничі витрати на одиницю, грн.:	
6.1.	- основні матеріали	46
6.2.	- заробітна плата основного виробничого персоналу	31
6.3.	- змінні виробничі накладні витрати	23
7	Змінні витрати на збут на одиницю, грн.	17
8	Постійні витрати на збут, грн.	125 700
9	. Постійні виробничі накладні витрати, грн.	450 000

Метод «директ-костинг». Розрахунок виробничої собівартості одиниці продукції (змінні витрати):

- основні матеріали — 46 грн.;
- заробітна плата основного виробничого персоналу — 31 грн.;
- змінні виробничі накладні витрати — 23 грн.;
- всього собівартість одиниці продукції складає 100 грн.

В процесі складання багатостадійного звіту про фінансові результати в системі «директ-костинг» використовується поняття «маржинальний дохід».

Маржинальний дохід («брутто-прибуток») — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. З нього покриваються загальні постійні витрати (в тому числі комерційні та адміністративні).

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Обсяг продаж} - \text{Змінні витрати} \quad (5.2)$$

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток} \quad (5.3)$$

Звіт про фінансові результати при системі «директ-костинг» наведено в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Звіт про прибутки і збитки («директ-костинг»), (грн.)

№	Показник	Значення показника
1	Дохід від реалізації (14000 × 285)	3 990 000
2	Залишок продукції на початок	0
3	Вироблено (17000 × 100)	1 700 000
4	Залишок готової продукції на кінець (3000 × 100)	300 000
5	Собівартість реалізованої продукції (14000 × 100)	1 400 000
6	Змінні витрати на збут (14000 × 17)	238000
7	Всього змінних витрат:	1638000
8	Маржинальний дохід	2352000
9	Постійні виробничі накладні витрати	450000
10	Постійні витрати на збут	125700
11	Всього постійних витрат:	575700
12	Операційний прибуток	1776300

Метод «абзорпшен-костинг». Розрахунок виробничої собівартості одиниці (змінні і постійні витрати):

- основні матеріали — 46 грн.;
- заробітна плата основного виробничого персоналу — 31 грн.;
- змінні виробничі накладні витрати — 23 грн.;
- постійні виробничі накладні витрати (450000/20 000) — 22,5 грн.;
- всього собівартість одиниці складає 122,5 грн.

Основний принцип звіту про прибутки та збитки за системою «абзорпшен-костинг» виглядає наступним чином:

$$\text{Доходи від реалізації} - \text{Собівартість реалізованої продукції} \\ (\text{в т. ч. всі виробничі витрати}) = \text{Валовий прибуток}; \quad (5.4)$$

$$\text{Валовий прибуток} - \text{Адміністративні витрати і витрати} \\ \text{по реалізації (постійні + змінні)} = \text{Операційний прибуток}. \quad (5.5)$$

В таблиці 5.4 наведений звіт про прибутки та збитки складений за системою «абзорпшен-костинг».

Різниця в операційному прибутку при застосуванні цих методів складає: 1843800 – 1776300 = 67500 грн. Це пояснюється тим, що постійні виробничі накладні витрати при використанні методу «абзорпшен-костинг» осідають в залишках готової продукції на кінець (3000 од. × 22,5 = 67500 грн.), а при методі «директ-костинг» вся сума постійних витрат включається до витрат періоду в момент їх виникнення.

Звіт про прибутки і збитки («абзорпшен-костинг»), (грн.) [3]

№	Показник	Значення показника
1	Дохід від реалізації (14000 × 285)	3 990 000
2	Залишок продукції на початок	0
3	Вироблено (17000 × 122,5)	2 082 500
4	Залишок готової продукції на кінець (3000 × 122,5)	367 500
5	Собівартість реалізованої продукції (14000 × 122,5)	1 715 000
	Коригування по постійних виробничих накладних витратах (20000 - 17000) × 22,5	67 500*
6	Відкоригована собівартість реалізованої продукції	1 782 500
7	Валовий прибуток	2 207 500
8	Змінні витрати на збут (14000 × 17)	238 000
9	Постійні витрати на збут	125 700
10	Всього операційні витрати:	363 700
11	Операційний прибуток	1 843 800

** недорозподілені постійні виробничі накладні витрати додаються до собівартості реалізованої продукції*

5.3. Калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC- метод)

Система калькулювання за видами діяльності (ABC) — система калькулювання, яка передбачає спочатку групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (роботами, послугами), виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

ABC-метод базується на тому, що продукція — не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких і виникають витрати. ABC-калькулювання не тільки надає інформацію про собівартість продукції, але також допомагає менеджерам знижувати споживання ресурсів. Метод ABC може безпосередньо сприяти цьому шляхом посилення контролю за іншими операціями, що викликає виникнення накладних витрат. Даний метод також забезпечує і контролює взаємозв'язок між тими, хто веде господарську діяльність (або виконує певні функції), і тими, хто використовує продукцію, отриману в результаті діяльності перших.

Між системою калькулювання за видами діяльності і традиційною системою обліку є певні відмінності.

По-перше, за традиційного калькулювання витрат розподілу підлягають лише невиробничі накладні витрати, за калькулювання витрат за видами діяльності — поряд з виробничими можуть розподілятися і невиробничі накладні витрати, що дозволить у подальшому обчислити повну собівартість виробу з метою коректного ціноутворення.

По-друге, традиційні системи виробничого обліку використовують реальні виробничі підрозділи для накопичення і перерозподілу витрат. Системи калькулювання за видами діяльності використовують види діяльності (операції) для накопичення витрат. **Види діяльності (операції)** — це роботи чи процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в процесі виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат. Непрямі витрати відносяться до видів діяльності (операцій) виходячи з того, яка їх величина споживається при виконанні цих видів діяльності.

По-третє, в традиційній системі калькулювання для віднесення виробничих накладних витрат на об'єкти витрат використовується або єдина база розподілу виробничих накладних витрат і єдина ставка розподілу цих витрат, розрахована виходячи з цієї бази, або ж поцехові ставки розподілу накладних витрат. У системі калькулювання за видами діяльності зв'язок між видами діяльності і об'єктами витрат ідентифікують так звані **фактори (носії) витрат діяльності**. При зростанні величини фактора зростають витрати діяльності. Діленням витрат діяльності на загальну кількість фактора витрат діяльності визначають **ставку фактора витрат діяльності**.

По-четверте, хоча останній етап віднесення накладних витрат до об'єктів витрат і є аналогічним в обох системах калькулювання (множення ставки розподілу в традиційній системі і ставки фактора витрат діяльності в калькулюванні за видами діяльності на значення бази для окремих об'єктів у традиційній системі і значення фактора витрат для кожного об'єкта в АВС), об'єктами витрат у калькулюванні за видами діяльності, крім продуктів та замовлень, можуть бути покупці, канали збуту, підрозділи тощо.

По-п'яте, калькулювання витрат за видами діяльності є стратегічною системою калькулювання і не може використовуватися з метою операційного контролю, тобто забезпечувати безперервний зв'язок ефективності процесів і підрозділів, з покращеннями, які відбулися.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготов-

ляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси (рис. 5.7).

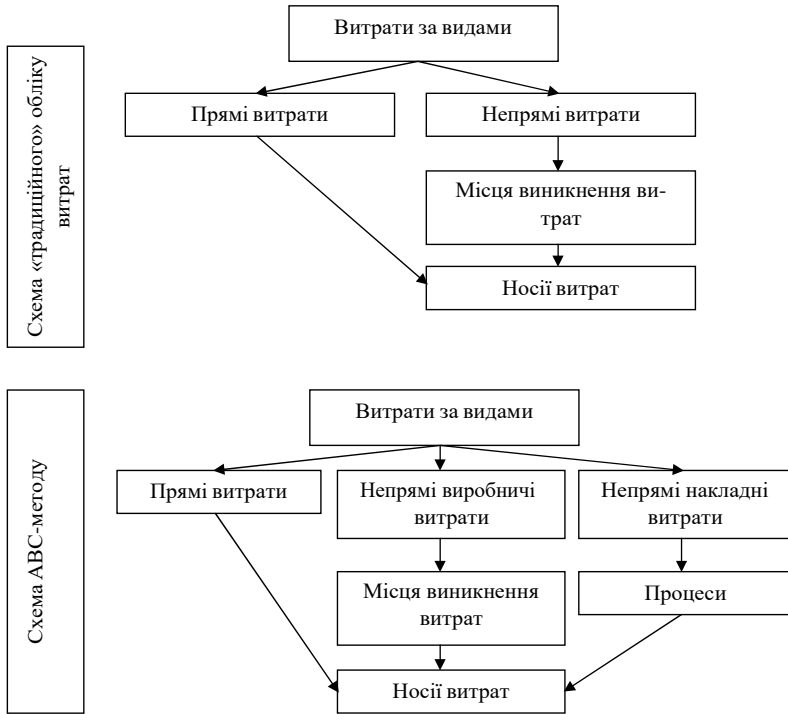


Рис. 5.7. Порівняння традиційного методу калькулювання та ABC-методу

Механізм впровадження ABC-методу калькулювання включає такі етапи розробки і втілення:

1. Формування й затвердження реєстру і класифікатора функцій (діяльності). Об'єктами бізнес-процесів, витрат і результатів виробничо-господарської діяльності може бути одиниця продукції, партія виробів, лінія із виробництва продукції, продаж продукції, постачання сировини й матеріалів, ринки і канали збуту, покупці продукції й послуги їх замовлення. Інформація про функції і процеси у розрізі відділів дає змогу оперативно впливати на використання ресурсів.

2. Вибір і затвердження носія витрат для кожної функції. Носій витрат функції (драйвер) — це фактор, що найбільше впливає на витрати цього процесу і вимірюється кількісно. Ним може бути кількість поставлених ресурсів, замовлень на придбання, кількість ремонтів обладнання, замов-

лень на продаж тощо. Це важливий показник в управлінні витратами, оскільки безпосередній вплив на носія витрат є джерелом їх зниження.

3. Формування і затвердження вимог до первинних документів. На цьому етапі забезпечується можливість отримання інформації про величину прямих витрат у розрізі видів продукції, витрат, пов'язаних із певною функцією, кількість спожитих носіїв, витрат за окремими видами продукції.

4. Оформлення первинних документів відповідно до вимог АВС.

5. Збір і групування інформації про витрати по кожному процесу в єдиний вартісний комплекс.

6. Розрахунок ставок носіїв витрат у розрізі функцій.

7. Віднесення витрат із процесів на об'єкти у відповідності з обсягами спожитих функцій.

8. Калькуляція витрат на об'єкти.

Послідовність планування та контролю витрат за методом АВС у системі управління витратами підприємства наведено на рис 5.8.



Рис. 5.8. Послідовність планування та контролю витрат за методом АВС у системі управління витратами підприємства

Таблиця 5.5

Основні переваги і недоліки методу-ABC

Переваги	Недоліки
1. Метод ABC дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, представляє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і її використанні
2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників, у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків
3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищенні ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про витратами, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів	4. Для методу ABC необхідний більш бюрократичний режим, ніж для традиційних методів
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства	

Розглянемо на прикладі застосування ABC-методу у порівнянні з традиційним обліком.

Підприємство виготовляє два види продукції, про які є така інформація:

Виріб	Обсяг виробництва, од.	Години праці, год.	Прямі витрати на оплату праці, грн.	Кількість переміщення	Кількість компонентів матеріалів	Кількість змін у дизайні	Кількість переналаджувань устаткування
X	1200	1000	20 000	42	11	4	8
У	2100	3000	60 000	21	6	3	5
Разом	-	4000	80 000	63	17	7	13

Виробничі накладні витрати включають, грн.:	
Переміщення	65 000
Зберігання компонентів (деталей)	25 200
Зміни у дизайні	59 000
Переналадження устаткування	50 800
Разом	200 000

Прямі матеріальні витрати на виробництво одиниці продукції:

X — 1 250 грн.;
Y — 1 350 грн.

Необхідно визначити собівартість одиниці кожного виду продукції, використовуючи розподіл виробничих накладних витрат на базі годин праці та із застосуванням калькулювання за видами діяльності. Порівняти суми розподілених накладних витрат за різних методів.

Види діяльності підприємства і відповідні їм носії витрат

Види діяльності	Витрати, грн.	Носії витрат	Значення носія витрат	У тому числі за видами виробів	
				X	Y
Переміщення	65 000		63	42	21
Зберігання компонентів (деталей)	25 200		17	11	6
Зміни у дизайні	59 000		7	4	3
Переналадження устаткування	50 800		13	8	5
Разом	200 000	-	100	65	35

Розрахунок вартості одиниці носія витрат за видами діяльності

Види діяльності	Витрати, грн.	Значення носія витрат	Вартість одиниці носія витрат
Переміщення	65 000	63	1031,7
Зберігання компонентів (деталей)	25 200	17	1482,4
Зміни у дизайні	59 000	7	8428,6
Переналадження устаткування	50 800	13	3907,7

Розподіл загальновиробничих витрат за видами діяльності

Види діяльності	Вартість одиниці носія витрат	Виріб X		Виріб Y	
		Значення носія витрат	Вартість, грн.	Значення носія витрат	Вартість, грн.
Переміщення	1031,7	42	43331,4	21	21665,7
Зберігання компонентів (деталей)	1482,4	11	16306,4	6	8894,4
Зміни у дизайні	8428,6	4	33714,4	3	25285,8
Переналадження устаткування	3907,7	8	31261,6	5	19538,5
Всього загальновиробничих витрат	x	x	124613,8	x	75384,4
Обсяг виробництва, од.	x	x	1200	x	3000
Загальновиробничі витрати на одиницю виробів	x	x	103,8	x	25,1

Традиційний метод розподілу витрат

Виріб	Години праці, год.	Коефіцієнт розподілу	Загальновиробничі витрати, грн.	Загальновиробничі витрати на одиницю виробу, грн.
X	1000	X	50 000	41,7
Y	3000	X	150 000	71,4
Разом	4000	50	200 000	113,1

Порівняння результатів

Витрати, грн.	ABC-метод		Традиційний метод	
	X	Y	X	Y
Прямі матеріальні витрати, грн.	1250	1350	1250	1350
Прямі витрати на оплату праці на одиницю виробу, грн.	16,7	20,0	16,7	20,0
Загальновиробничі витрати на одиницю, грн.	103,8	25,1	41,7	71,4
Всього виробнича собівартість	1370,5	1395,1	1308,4	1441,4

5.4. Переваги та недоліки обліку і калькулювання за повними та змінними витратами

Різниця між методами калькулюванням за повними і змінними витратами полягає, насамперед, у процедурі віднесення накладних витрат виробництва та відображення цього у Звіті про фінансові результати. Обидва методи розглядають витрати на збут та адміністративні витрати як витрати періоду. Крім того, змінна складова цих витрат не є частиною собівартості продукту за будь-яким методом.

Різниця у величині чистого прибутку під час використання калькуляції за повними і змінними витратами пов'язується зі зміною рівня запасів. Якщо запаси збільшуються протягом року за умови відносно постійного рівня виробництва, а виробництво перевищує продажі, чистий прибуток буде менший за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними. І навпаки, якщо запаси знизилися, а обсяг продаж перевищує виробництво, прибуток буде більш за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними.

Таблиця 5.6

Переваги та недоліки систем обліку «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг»

Система обліку «директ-костинг»	
Переваги	Недоліки
- визначення собівартості продукції на основі змінних витрат дозволяє спростити нумування, планування, облік і контроль;	- на практиці виникають труднощі при класифікації витрат на постійні й змінні;
- дає змогу сконцентрувати увагу на зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих виробках, виявляти види виробів з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їх випуск;	- при використанні демпінгу виникає небезпека, де сума постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості;
- система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміну умов ринку;	- не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування;
- спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат;	- при переході від системи повного розподілу витрат до системи «директ-костинг» виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток.
- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів.	

Система обліку «абзорпшен-костинг»	
Переваги	Недоліки
- дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків;	- умовний характер розподілу накладних витрат;
- відсутність класифікації витрат на постійні і змінні;	- включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом;
- використання у цілях фінансового обліку і складання зовнішньої звітності;	- визначення фактичної собівартості продукції можливе тільки наприкінці періоду;
- підвищення обґрунтованості вибору додаткового замовлення або відмови від нього;	- ускладнення облікових і розрахункових процедур.
- відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, а й постійних накладних витрат.	

Питання для обговорення та самоперевірки

1. У чому полягає сутність калькулювання повних витрат?
2. Що таке директ-костинг?
3. Які основні відмінності має система директ-костинг від системи калькулювання повних витрат?
4. Які виділяють види системи «директ-костинг»?
5. Що таке маржинальний дохід та як його розраховують?
6. У чому полягає сутність калькулювання собівартості продукції за видами діяльності?
7. Які відмінності між калькулюванням за видами діяльності і традиційною системою обліку?
8. Який механізм впровадження АВС-методу?
9. Назвіть основні переваги і недоліки АВС-методу.
10. Які переваги та недоліки систем обліку «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг»?

Рекомендована література за темою 5

1. Гинзбург А.І. Економічний аналіз для керівників малих підприємств. Спб.: Пітер, 2007. 224 с.
2. Нападівська Л.В. Управлінський облік. Дніпропетровськ, 2000. 450 с.
3. Осадча Г.Г., Степанюк А.В. Калькулювання собівартості в системі «директ-костинг» та в системі повного розподілу витрат на вироби «абзорпшен-костинг». *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Випуск 1 (45). Т.1. С. 246-249

ТЕМА 6.

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ І АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ

6.1 Загальна характеристика і основні принципи системи «стандарт-кост»

Тенденції вирішення проблем організації роботи й управління виробництвом обумовили в США на початку 20-х років ХХ ст. перегляд методів обліку виробничих витрат. Для обчислення собівартості одиниці продукції, установлення цін, оперативного управління й контролю по витратах почали розробляти нормативи матеріальних і трудових витрат.

Метод обчислення стандартної собівартості одиниці продукції в США і Великобританії одержав назву «стандарт-кост». Термін «стандарт-кост» дослівно означає стандартні вартості: «стандарт» — кількість необхідних виробничих витрат для виготовлення одиниці продукції чи заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; «кост» — це грошове вираження виробничих витрат, що припадають на одиницю продукції.

Британський інститут присяжних бухгалтерів розглядає «стандарт-кост» як підготовку й використання системи обліку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними витратами й аналіз відхилень фактичної кількості виробів від стандартних за причинами та місцями їхнього виникнення.

Зміст системи «стандарт-кост» полягає в тому, що враховується лише те, що повинно відбутися, а не те, що відбулося, ураховується не реальне, а належне й обґрунтовано відображається відхилення, що виникло. В основі лежить чітке, тверде впровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, роботи, зарплати й інших витрат, пов'язаних із виготовленням будь-якої продукції чи напівфабрикатів. До того ж установлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

Основні принципи системи «стандарт-костинг» наведено на рис. 6.1.

В основі системи стандарт-кост лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат:

- основні матеріали. Стандарти на матеріали встановлюються в переважній більшості виходячи або з рівня цін, які діють на момент розробки стандартів, або з визначення середніх цін, які будуть переважати протягом періоду використання норм;

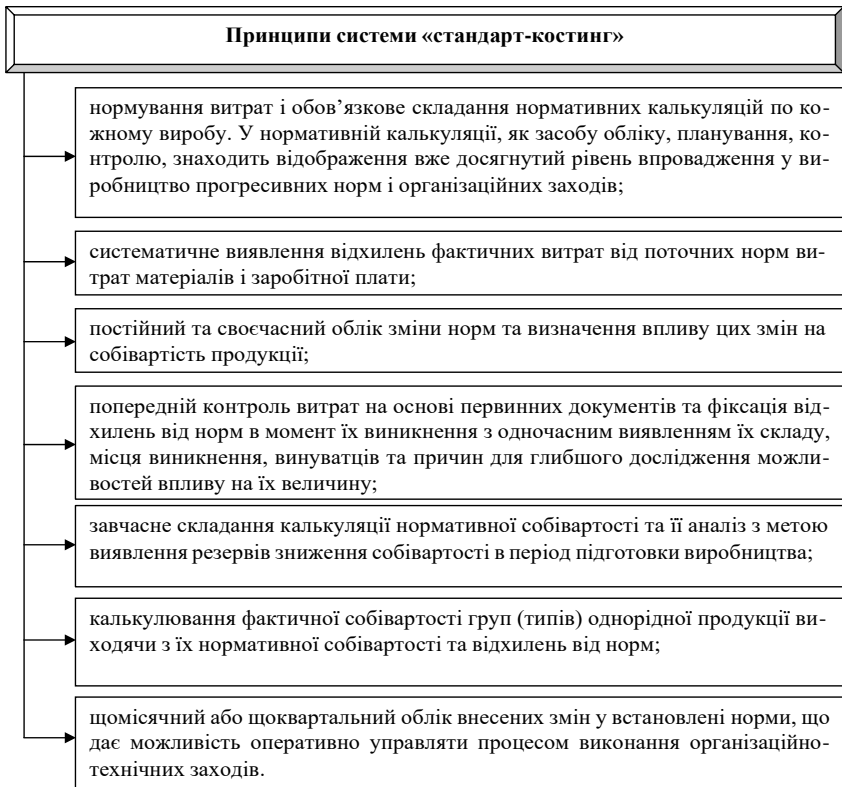


Рис. 6.1. Основні принципи системи «стандарт-костинг»

- оплата праці основних виробничих робітників. Стандарти ставок заробітної плати по операціях технологічного процесу часто є середніми розцінками. Найбільш придатною для практичного застосування в системі стандарт-кост є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою, і відпуск всіх матеріалів із специфікаціями. При цьому необхідність обліку заробітної плати основних виробничих робітників зникає, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою;

- виробничі накладні витрати (заробітна плата допоміжних робітників, допоміжні матеріали, орендна плата, амортизація обладнання тощо). У зв'язку з тим, що накладні витрати охоплюють багато окремих статей, частину яких складно або недоцільно вимірювати точно, стандарти накладних витрат подаються в грошовій оцінці без зазначення кількісних норм. Виняток становлять найважливіші складові частини накладних витрат, за якими в деяких випадках можуть встановлюватись кількісні стандарти;

- комерційні витрати (витрати на збут, реалізацію продукції). Заздалегідь визначені норми розглядаються як твердо встановлені ставки, для того щоб привести фактичні витрати у відповідність до стандартів шляхом умілого керування підприємством. При виникненні відхилень стандартні норми не змінюються, вони залишаються відносно постійними на весь встановлений період, за винятком серйозних змін, що виникають завдяки новим економічним умовам, значним підвищенням або зниженням вартості матеріалів, робочої сили або зміні умов і методів виробництва. Відхилення між дійсними і передбачуваними витратами, що виникають в кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю списуються на фінансові результати.

Система «стандарт-кост» є одним із важливих інструментів контролю й управління витратами. Її переваги порівняно з іншими традиційними методами обліку й контролю наведено на рис. 6.2.

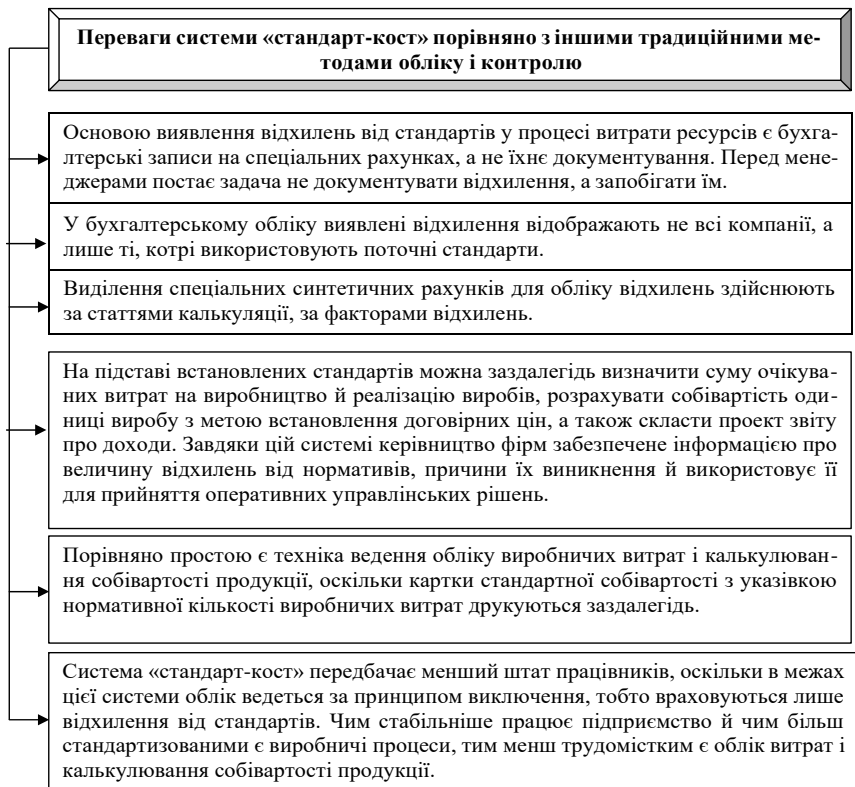


Рис. 6.2. Переваги системи «стандарт-кост» порівняно з іншими традиційними методами обліку і контролю

Система «стандарт-кост» може вплинути на підвищення прибутковості підприємства шляхом:

- виявлення перевитрат, що знижують прибуток підприємства;
- мінімізації облікової роботи, що пов'язана з калькулюванням собівартості продукції;
- надання менеджерам точних даних про собівартість продукції, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажів і встановлювати оптимальні ціни.

До переваг системи «стандарт-кост» відносять також забезпечення інформацією про очікувані витрати на виробництво й реалізацію виробів; установлення ціни на підставі заздалегідь обрахованої собівартості одиниці продукції; складання звіту про доходи й витрати з виділенням відхилень від нормативів і причин їхнього виникнення.

Система «стандарт-кост» має й недоліки. Наприклад, важко скласти стандарти відповідно до технологічної карти виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва й вартості залишків готових виробів на складі. Окрім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що обумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках, замість науково встановлених стандартів на кожен виріб, застосовується середня вартість, що є базою для визначення цін на виріб. Попри ці недоліки, керівники закордонних фірм використовують систему «стандарт-кост» як могутній інструмент контролю витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції, управління та планування з метою одержання максимального прибутку.

Історично «стандарт-кост» є попередником вітчизняної системи нормативного обліку. У 1931 р. Інститут техніки управління почав детальне вивчення можливих шляхів реалізації та практичного застосування системи «стандарт-кост», що у вигляді нормативного методу обліку представив професор М. Х. Жебрак. Порівнявши вітчизняний нормативний метод обліку витрат і «стандарт-кост», можна зробити такі висновки:

- обидва методи враховують витрати в межах норм;
- обидва методи пропонують облік повних витрат;
- в обліку методом «стандарт-кост» витрати понад установлені норми відносяться на результати фінансово-господарської діяльності й не включаються у витрати на виробництво на відміну від нормативного методу;

- на відміну від «стандарт-кост» традиційна система нормативного обліку не орієнтована на процес реалізації (зосереджена на виробництві), тому не дозволяє обґрунтовувати ціни;

- при застосуванні системи обліку «стандарт-кост» не здійснюється окремих облік змін норм витрат, оскільки норми витрат установлюються на тривалий період і переглядаються тільки при важливих змінах в організації виробництва.

6.2. Особливості калькулювання за нормативним методом

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління.

Всі випадки відхилення від норм повинні оформлюватись відповідними документами і обліковуватись. Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

При нормативному методі повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій.

На підприємствах повинен бути встановлений порядок оформлення змін норм, а також повідомлення зацікавлених відділів і цехів про ці зміни. За повідомленням про зміни норм вносяться зміни в технічну і планову документацію, як підставою для оформлення первинних документів (вимог, лімітних карток, робочих нарядів, маршрутних листів тощо), де зазначаються діючі витратні норми для видачі сировини, матеріалів і напівфабрикатів, а також для нарахування заробітної плати.

Характерним для системи нормативного обліку є своєчасне оновлення нормативів в результаті здійснених заходів з технічного розвитку та удосконалення організації виробництва.

Саме тому організація нормативного обліку, перш за все, пов'язана з необхідністю розробки прогресивних, технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів, праці та заробітної плати на одиницю продукції та її складових частин — деталей, вузлів та інших збірних матеріалів. Нормативи, які характеризують величину витрат праці та заробітної плати, виражаються в показниках норм виробітку та розцінках на оплату праці, які встановлюються, по кожній технологічній операції.

Нормативні дані про матеріальні витрати для нормативних калькуляцій беруться зі специфікацій, що розробляються у відділі головного технолога. Дані про нормативні витрати стосовно заробітної плати (нормативні затрати часу, розцінки по операціях) готує відділ праці та заробітної плати підприємства.

Впровадження у виробництво організаційно-технічних заходів, більш досконалого обладнання, раціоналізаторських пропозицій призводить до зниження витрат матеріалів і заробітної плати на одиницю продукції, а, отже, і до змін встановлених за ними нормативів. Ці зміни фіксує відділ підготовки виробництва в спеціальних повідомленнях, які складають окремо на зміни норм витрат матеріалів, нормативного часу і розцінок, цехових та інших витрат. В повідомленнях наводиться назва деталі (виробу), якої стосується зміна норм, стара і нова норми, різниця від зміни норми, дата і обґрунтування причини введення нової норми.

Облік змін норм потребує своєчасного уточнення нормативів. Основна частка змін норм відноситься до трудових витрат.

Зміни норм обов'язково групують по причинах, найменуваннях виробів, їх однорідних групах, цехах. На підставі повідомлень зміни норм вносять до нормативних калькуляцій. Нові норми, як правило, вводяться з 1-го числа наступного після зміни місяця (кварталу).

Облік змін норм дає можливість уточнювати фактори формування фактичної собівартості і виявляти економічну ефективність впроваджених раціоналізаторських пропозицій і проведених організаційно-технічних заходів. У всіх виробництвах у разі змін норм виникає необхідність переоцінки незавершеного виробництва на дату зміни. Це викликано тим, що залишок незавершеного виробництва, який переходить на 1-ше число звітного місяця, розрахований за старими нормами, а звітна калькуляція складена, виходячи із витрат за новими нормами. Переоцінку незавершеного виробництва проводять з використанням коефіцієнтів (індексів змін норм)

Важливим і обов'язковим моментом організації нормативного обліку є систематичний облік в процесі виробництва відхилень від норм витрат, встановлених на початок місяця, по матеріалах (по кожному найменуванню), заробітній платі робітників та нормативних витратах. Структуру відхилень в системі нормативного обліку в сучасній інтерпретації можна подати у вигляді схеми.

Чинні норми — це обумовлені технологічним процесом норми, за якими здійснюються відпуск сировини й матеріалів та оплата виконаних робіт. Відхиленнями від норм вважаються як економія, так і додаткові витрати сировини, матеріалів, заробітної плати та інші додаткові витрати (в тому числі викликані заміною сировини й матеріалів, оплатою ро-

біг, не передбачених технологічним процесом, доплатам за відхилення від нормальних умов праці тощо).

Відхилення від норм враховуються за місцями їх виникнення (цехами, ділянками, бригадами), причинами та винуватцями на підставі документації і, перш за все, сигнальної документації, що має зазвичай інший колір чи кольорову смугу. Такими сигнальними документами є матеріальні вимоги на додатковий (понадлімітний) відпуск матеріалів для заповнення недостач і браку деталей, акти на заміну матеріалів, доплатні листки по заробітній платі, наряди на виконання операцій, не передбачених технологією, тощо. Частина відхилень виявляється на підставі інших документів, в яких фактичне витрачання відображається у співставленні з нормативним (акти розкрою матеріалів, шихтові записки тощо).

В кінці звітної періоду складають зведену відомість відхилень за причинами і винуватцями окремо по матеріалах і заробітній платі.

Аналіз цих відхилень дає можливість вживати заходів щодо ліквідації перевитрат, недопущенню втрат, поширювати досвід економного витрачання матеріалів і використання робочого часу.

При нормативному методі обліку витрат на виробництво і калькуванні собівартості продукції підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція. Основою для складання нормативних калькуляцій собівартості окремих видів виробів та напівфабрикатів є розроблені нормативи витрат. Вони встановлюються відповідно до технічної документації на виробництві продукції (кресленням деталей та вузлів, що розроблені конструкторським бюро).

На відміну від планових калькуляцій, в основі яких лежать середньорічні нормативи витрат, нормативні калькуляції складаються за нормами, які діють в даному звітному періоді. Тобто, нормативна калькуляція собівартості виробу відображає технічний рівень, якого досягнуло дане підприємство на певну дату, причому на різні дати величина її різна; планова — є середньою величиною між тим, що було досягнуто підприємством на початок планового періоду, і тим, що повинно бути досягнуто ним до кінця цього періоду. Тобто планова калькуляція, навпаки, будується на виріб в цілому.

Нормативні калькуляції використовуються для:

=> визначення фактичної собівартості продукції шляхом алгебраїчного сумування нормативної собівартості та виявлених за звітний період над та відхилень від них;

=> виявлення результатів господарської діяльності цехів та дільниць;

=> оцінки незавершеного виробництва та браку тощо. Для визначення суми витрат у зв'язку зі зміною норм щомісячно складається ві-

домість перерахунку залишків незавершеного виробництва за нормами, введеними з 1-го числа звітнього місяця, в якій фіксується зміст кожного повідомлення про зміни норм: його номер, причина зміни, стара та нова величина нормативного витрачання тощо. Визначена сума витрат за змінами норм, як правило, повинна розподілятися між випуском товарної продукції та незавершеним виробництвом на кінець звітнього місяця.

Нормативні калькуляції складаються на всі види виробів, які випускає підприємство, послідовно на деталі, вузли і вироби в цілому або, тільки на вироби в цілому. Калькуляція на деталі та вузли складається тільки за статтями основних витрат. При цьому в калькуляціях на виріб в цілому додаються витрати на обслуговування виробництва і управління, а витрати на матеріали розшифровуються по окремих групах матеріалів. При безцеховій структурі управління нормативні калькуляції розраховують по підприємству в цілому.

Для складання калькуляції собівартості використовують дані зведеного обліку витрат на виробництво, який ведеться в бухгалтерії в спеціальних відомостях по групах однорідних виробів і статтях витрат.

У відомості обліку витрат на виробництво, побудованій за калькуляційними статтями витрат, узагальнюються всі витрати, пов'язані з виготовленням однорідної групи виробів в цехах підприємства. Дані про витрати на матеріали, заробітну плату та інші витрати наводяться у відомості у вже згрупованому по цехах вигляді. У відомості з метою спрощення наведені тільки відхилення від норм витрат, враховані зміни норм у звітньому місяці.

Нормативну собівартість всієї товарної продукції розраховують як добуток кількості відвантаженої продукції на діючі в звітньому періоді норми витрат по кожній статті калькуляції.

Фактична собівартість продукції (однорідних груп або видів виробів) при нормативному методі обліку обчислюється не шляхом прямого підрахунку за статтями витрат, а як алгебраїчна сума нормативних витрат, змін норм і відхилень від норм.

Фактичну собівартість одиниці продукції визначають за допомогою індексів відхилень, розрахованих як відношення фактичної собівартості товарної продукції до нормативної.

6.3. Переваги та недоліки нормативного методу калькулювання

Хоча нормативний метод планування і обліку витрат є одним з найпоширеніших та найефективніших методів, визнаних у всьому світі, він все одно має як переваги, так і недоліки.

До переваг нормативного методу обліку витрат належать:

- ✓ повна собівартість продукції відома до закінчення операційного циклу;
- ✓ даний метод відповідає вимогам законодавства щодо фінансового обліку та оподаткування;
- ✓ нормативний метод дає можливість узгодити рух ресурсів у процесі виробничої діяльності суб'єкта господарювання;
- ✓ даний метод дає можливість проведення детального аналізу завдяки розрахунку відхилень фактичних показників від нормативних, що дає змогу визначити проблемні зони, які вимагають особливої уваги управлінського персоналу;
- ✓ встановлення нормативів, що пов'язані з випуском продукції, допомагає працівникам сформуванню обізнаності про аналогічні витрати;
- ✓ нормативний метод обліку витрат стимулює пошук оптимальних можливостей використання ресурсів шляхом розробки нормативів щодо їх використання.

До недоліків нормативного методу можна віднести:

- ✓ проблема розробки та вибору прийнятних нормативів, які були б оптимальними і для керівництва в його прагненні підвищити ефективність функціонування підприємства, і для робітників;
- ✓ застосування нормативного методу не виправдано у випадку неоднорідності продукції, тому що нормативний метод обліку витрат найбільш ефективний для масового, серійного виробництва, коли воно являє собою послідовність стандартних операцій;
- ✓ облік відхилень може мати помилковий характер, що призведе до неточних розрахунків та неправильних управлінських рішень;
- ✓ в умовах високої інфляції та нестабільного економічного становища ускладнюється розробка та облік нормативів, а отже стає проблематично оцінити їх вплив на склад доходів і витрат підприємства;
- ✓ чималі початкові витрати на провадження нормативного методу та значні витрати для підтримки його ефективного функціонування;
- ✓ високий вплив складу та якості нормативної бази на успішне впровадження і діяльність суб'єкта господарювання;
- ✓ використання даного методу не забезпечує управлінський апарат достатньою кількістю інформації для пошуку шляхів удосконалення діяльності, розширення асортименту продукції та прийняттю управлінських рішень, які стосуються попиту або недостатнього завантаження виробничих потужностей.

6.4. Аналіз відхилень від норм витрат

Під відхиленнями найчастіше розуміють абсолютні розбіжності від діючих норм використання матеріалів, напівфабрикатів, заробітної плати та інших прямих витрат і відносну величину розбіжностей фактичних і нормативних накладних витрат. Розрізняють відхилення:

- 1) позитивні (економія) і негативні (перевитрати);
- 2) матеріальні (їх розподіляють між залишками матеріалів, незавешеного виробництва та готової продукції) і вартісні (їх відносять на собівартість реалізованої продукції);
- 3) документовані (брак, природні та технологічні втрати) і не документовані (не враховані) (крадіжка), розраховані (наприклад, загально-виробничі витрати);
- 4) щодо виду бюджету — відхилення від загального статичного бюджету та від гнучкого бюджету;
- 5) сприятливі та несприятливі;
- 6) за факторами (щодо ціни та кількості, щодо комбінації продажу та кількості, щодо витрат та ціни, щодо розміру частки ринку та розміру ринку);
- 7) за статтями (у розрізі вище названих напрямів розщеплення загального відхилення).

Аналіз відхилень виконують окремо за кожним видом витрат, використовуючи методи факторного аналізу, що наведено на рис. 6.3. [1, с. 150].

Відхилення за матеріалами. Відхилення за матеріалами означає, що витрати на матеріали, які використані у виробництві продукту залежать від двох факторів: ціни матеріалів та їх кількості. Таким чином, можна розрахувати відхилення за використанням матеріалів і відхилення за ціною матеріалів (рис. 6.4).

Відхилення внаслідок зміни цін на матеріали. Відхилення за ціною — це різниця між фактичною та нормативною ціною одиниці вхідного ресурсу, помножена на кількість використання вхідних ресурсів.

На виробничому підприємстві зазвичай встановлюють нормативну ціну на матеріали, що відповідає певним технічним вимогам. При цьому беруться до уваги такі фактори, як ринкові умови, ціни виробників і оптимальний розмір замовлення. Відхилення внаслідок зміни цін на матеріали (materials price variance — MPV) має місце, коли підприємство платить порівняно з нормативною більш високу або більш низьку ціну. MPV являє собою різницю між фактичною ціною (actual price — AP) і нормативною (standard price — SP), помножену на фактичну кількість придбаних матеріалів (actual quantity — AQ). У формі рівняння це виглядає так [2]:

$$MPV = (AP - SP) \cdot AQ \quad (6.1)$$

Методика аналізу відхилень від норм витрат

а) за прямими витратами матеріалів (на фактичний обсяг діяльності)
– відхилення за рахунок зміни норм витрачання матеріалів = (фактичні витрати матеріалів – нормативні витрати на фактичний обсяг виробництва) x нормативна ціна одиниці матеріалів;
– відхилення за рахунок зміни цін на матеріали = (фактична ціна одиниці матеріалів – нормативна ціна) x фактичний обсяг використаних матеріалів;
– загальне відхилення витрат на матеріали = (фактична кількість витрачених матеріалів x фактична ціна одиниці матеріалів) – (нормативна кількість матеріалів на фактичний обсяг виробництва x нормативна ціна одиниці матеріалів) = відхилення за рахунок норм + відхилення за рахунок цін.

б) за прямими витратами на оплату праці (на фактичний обсяг діяльності)
– відхилення за рахунок зміни витрат робочого часу (продуктивності праці, трудомісткості виробництва) = (фактичні витрати праці – нормативні витрати праці на фактичний обсяг виробництва) x нормативний рівень оплати 1 люд.бгод.;
– відхилення за рахунок рівня оплати праці = (фактичний рівень оплати 1 люд.год. – нормативний рівень оплати 1 люд. год.) x фактичні витрати праці в людинобгодинах;
– загальне відхилення з оплати праці = фактичні витрати на оплату праці – нормативна сума оплати праці на фактичний обсяг виробництва = відхилення за рахунок витрат робочого часу + відхилення за рахунок рівня оплати праці.

в) за виробничими накладними витратами
– чисте відхилення загальновиробничих (накладних) витрат = фактичні накладні витрати — розподілені (списані) загальновиробничі витрати за нормативною ставкою на фактичний обсяг діяльності;
– відхилення за рахунок зміни ставки витрат під впливом відхилення обсягу виробництва = загальновиробничі витрати за гнучким бюджетом, розрахованим на фактичний обсяг діяльності – розподілені та списані загальновиробничі витрати за нормативною (статичною) ставкою на фактичний обсяг діяльності;
– відхилення за рахунок зміни рівня витрат = фактичні загальновиробничі витрати – загальновиробничі витрати за гнучким бюджетом на фактичний обсяг діяльності;
– відхилення за рахунок зміни обсягу діяльності, скориговані при складанні гнучкого бюджету і не включені в суму чистого відхилення = розподілені і списані загальновиробничі витрати за бюджетною ставкою на фактичний обсяг діяльності – загальновиробничі витрати за статичним (початковим) бюджетом (нормативні витрати на нормативний обсяг діяльності)

Рис. 6.3. Методика аналізу відхилень від норм витрат

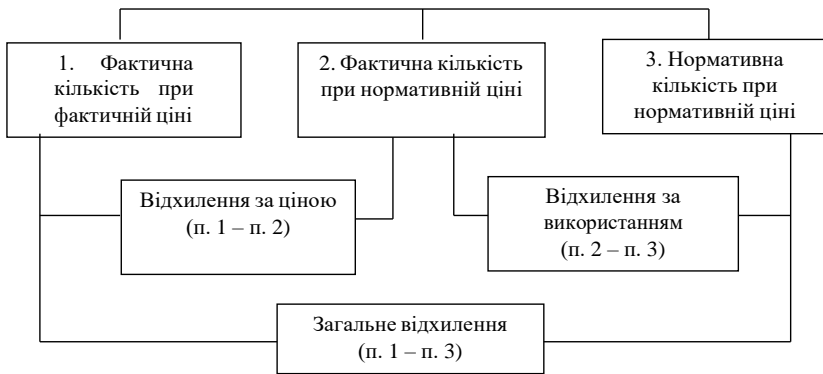


Рис. 6.4. Відхилення за ціною та використанням основних матеріалів [3, с. 127]

Відхилення внаслідок зміни обсягу використання матеріалів. Відхилення за використанням — це різниця між фактичною і нормативною кількістю вхідних ресурсів, помножена на нормативну ціну одиниці вхідного ресурсу.

Оскільки нормативна кількість матеріалів, що мають бути використані у створенні продукту, значно зумовлюється технічними вимогами або специфікаціями продукції, її, як правило, встановлюють технологічні підрозділи підприємства. Відхилення внаслідок зміни обсягу використання матеріалів виникає, коли для отримання продукту порівняно з нормативним їхнім обсягом використовується більша або менша кількість. Відхилення показує лише відмінності від нормативної кількості і не включає жодного ефекту різниці в ціні. Таким чином, відхилення внаслідок зміни обсягу використання матеріалів (*materials usage variance — MUV*) дорівнює фактичній кількості (*AQ*) мінус нормативну кількість (*SQ*), помножену на нормативну ціну (*standard price — SP*) [2]:

$$MUV = (AQ - SQ) \cdot SP \quad (6.2)$$

Зміна витрат на працю. Нормативні витрати на працю щодо будь-якого продукту дорівнюють нормативній кількості робочого часу, помноженій на ставку заробітної плати, яка повинна бути сплачена протягом цього часу. Отже, фактичні витрати на працю можуть відрізнитися від нормативних через зміни заробітної плати та кількості праці. З цим пов'язано два види відхилень: відхилення ставки оплати і відхилення продуктивності праці. Відхилення внаслідок зміни ставки оплати праці (*labor rate variance — LRV*) має місце, коли середня ставка оплати праці вища або нижча нормативної. Для обчислення (*LRV*) слід різницю між фактичною прямою ставкою оплати людино-години (*actual rate paid —*

AR) і нормативною ставкою (standard rate — SR) помножити на відпрацьовані фактичні людино-години прямої праці (actual hours of direct labor worked — AH) [2]:

$$LRV = (AR - SR) \cdot AH \quad (6.3)$$

Відхилення внаслідок зміни продуктивності праці. Як правило, технологічний підрозділ підприємства, наприклад, на основі хронометражу встановлює нормативну кількість прямих годин праці, необхідних для виробництва продукту. Відхилення внаслідок зміни продуктивності праці (labor efficiency variance — LEV) має місце, коли робітники, щоб виконати необхідні операції, витрачають більше або менше нормативного обсягу прямих трудових годин. Щоб обчислити відхилення, що мають місце внаслідок зміни продуктивності праці (LEV), необхідно помножити різницю між фактично відпрацьованими прямими годинами (AH) і нормативними (SH) на нормативну ставку оплати години прямої праці (SR) [2]:

$$LEV = (AH - SH) \cdot SR \quad (6.4)$$

У системі нормативних витрат накладні витрати розподіляються між продуктами на базі нормативної ставки накладних витрат. Ставка встановлюється до початку періоду шляхом ділення планової вартості виробничих накладних витрат на нормативний обсяг продукції або виду діяльності. Загальний обсяг виробничих накладних витрат змінюється відповідно до різних рівнів планованого обсягу, при цьому деякі накладні витрати є постійними, отже, загальні накладні витрати не змінюються в прямій залежності з обсягом.

Відхилення внаслідок зміни бюджету накладних витрат (overhead budget variance — OBV) показує в одній величині, як ефективно були здійснені витрати. OBV дорівнює різниці між загальними фактичними накладними витратами (actual overhead costs — OH) і бюджетом загальних накладних витрат (total budgeted overhead costs — BOH) для фактично досягнутого обсягу виробництва.

Відхилення внаслідок зміни обсягу накладних витрат (overhead volume variance — OVV) зумовлені обсягом виробництва на рівні, відмінному від застосованого під час розрахунку нормативної ставки накладних витрат. OVV показують, що активи підприємства виробляють більше або менше одиниць продукції, ніж очікувалося, оскільки постійні накладні витрати не є незмінними в розрахунку на одиницю продукції, будь-яке відхилення від планового обсягу виробництва призводить до того, що прийнята ставка накладних витрат буде некоректною. OVV — це різниця між закладеною до бюджету сумою накладних ви-

трат за фактично досягнутим обсягом (ВОН) і прийнятою сумою накладних витрат за планового обсягу виробництва (applied OH):

$$\text{OVV} = \text{ВОН} - \text{applied OH} \quad (6.5)$$

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Яка сутність системи «стандарт-костинг»?
2. Які основні принципи системи «стандарт-костинг»?
3. У чому полягає сутність калькулювання за нормативним методом?
4. Для чого призначені нормативні калькуляції?
5. Назвіть основні переваги та недоліки нормативного методу калькулювання
6. Як розрахувати відхилення за матеріалами?
7. Яка суть аналізу відхилень та трудовитратами?

Рекомендована література за темою 6

1. Атамас П. Й. Управлінський облік. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Верланов Ю. Ю., Бурлан С. А., Верланов О. Ю. Управлінський облік: сучасна теорія і практика. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. 340 с.
3. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік. К.: КНЕУ, 2008. 278 с.

ТЕМА 7.

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

7.1. Традиційні методи управління витратами

Ефективна робота підприємства полягає в отриманні максимально можливого прибутку, але щоб отримати цей максимальний прибуток необхідно раціонально розподілити витрати.

В сучасних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень оперативного і стратегічного характеру базується на інформації про витрати і результати діяльності господарюючого суб'єкта.

Неефективність характерною для більшості підприємств «традиційної моделі» управління витратами, заснованої на формуванні повної собівартості продукції і подальшому аналізі витрат за економічними елементами та статтями калькуляції, з'явилася об'єктивною передумовою до серйозного переосмислення теоретичних і практичних підходів до управління витратами.

З цієї точки зору, в найбільш широкому сенсі варто зазначити, що управління витратами, як синтез в рамках єдиної системи процедур нормування, планування, обліку, аналізу та контролю витрат.

При цьому реорганізація існуючих на підприємствах систем управління витратами, перш за все варто створення центрів відповідальності, переорієнтації методів нормування на поняття «норми-мінімуму», створення централізованих нормативних баз, впровадження методів стратегічного і бюджетного планування, трансформації облікової системи за допомогою впровадження методів «директ - костинг» та обліку витрат по бізнес -функцією, формування багаторівневої системи аналізу відхилень і чіткої фіксації можливостей їх регулювання і контролю.

З точки зору оперативної складової управління витратами, господарюючий суб'єкт повинен постійно прагнути до мінімізації витрат заради максимізації прибутку. Однак, скорочення витрат має свої межі, оскільки виробництво будь-якого продукту вимагає відповідних ресурсів, і їх нескінченна економія може істотно відбитися на якості і конкурентоспроможності товару.

Інша особливість полягає в тому, що механізм визначення витрат більшості господарюючих суб'єктів спрямований на конкретний продукт, для випуску якого організовано підприємство і в якому зацікавлений ринок у вигляді забезпечення попиту.

Безсумнівно, в умовах ринкової економіки саме продукт стає метою діяльності підприємства, і, отже, виступає домінуючим об'єктом нормування, планування та обліку витрат на його виробництво. Однак сам по

собі він знаходиться поза господарського механізму, а лише пов'язує воєдино бізнес- процеси, що протікають в рамках господарюючого суб'єкта.

Організаційні підсистеми управління витрат представлено на рис.7.1.

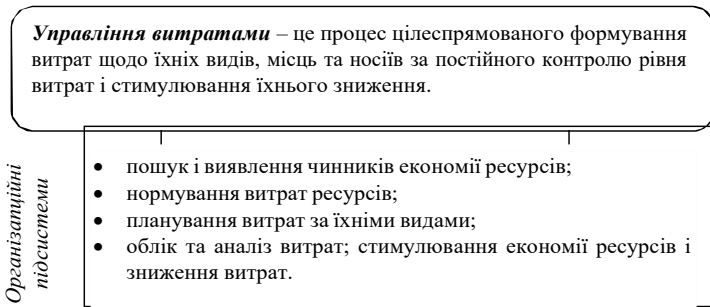


Рис. 7.1. Організаційні підсистеми управління витрат

Структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділи, бюро, окремі виконавці) керують такими підсистемами.

Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу (рис.7.2).

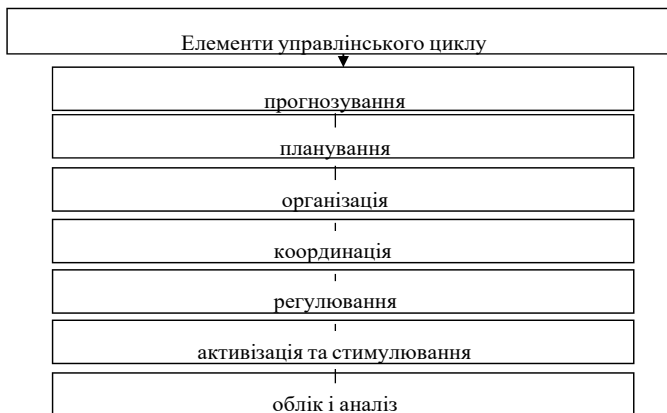


Рис. 7.2. Елементи управлінського циклу

Формування витрат підприємства може мати, як фінансовий аспект, організаційний аспект так і мотиваційний аспект управління витратами.

В теорії управління витратами існує досить багато методів ведення їх обліку. Кожен з цих методів має свою сутність яка полягає у наступному:

- директ-костинг (direct costing);
- абсорпшн-костинг (absorption-costing);
- стандарт-кост (standard-cost);
- метод ABC;
- таргет-костинг (target-costing);
- кайзер-костинг (kaizen-costing);
- бенчмаркінг витрат (benchmarking);
- CVP-аналіз (аналіз точки беззбитковості);
- кост-кілінг;
- LCC-аналіз;
- метод VCC
- EVA – метод економічної доданої вартості.

Найменування системи «*direct costing*» (облік прямих витрат) введено з 1936 р. американцем Д. Харісом. Інформаційно-аналітичні можливості *директ-костінгу* дозволяють використовувати його для прийняття раціональних управлінських рішень в області беззбитковості виробництва, ціноутворення. Починаючи з 1960-х рр., «*direct costing*» передбачає облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, а й у частині змінних непрямих витрат.

Особливістю директ-костінга є розподілі затрат в залежності від характеру їх взаємозв'язку з обсягами виробництва продукції. Основні характеристики директ-костінга представлені на рис.7.3.

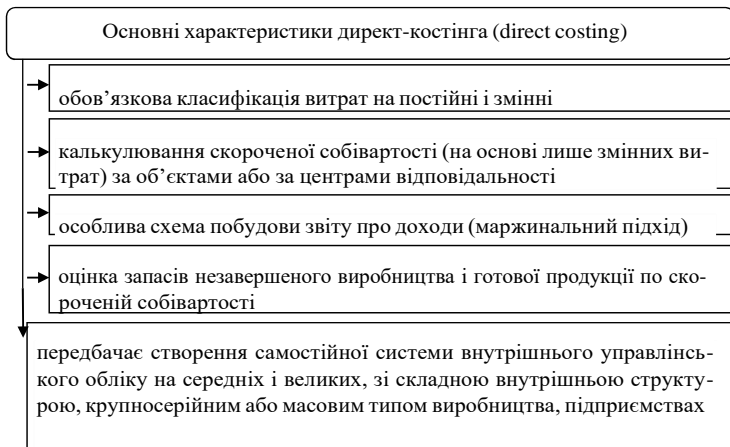


Рис. 7.3. Основні характеристики директ-костінга (direct costing)

Метод директ-костінга доцільно використовувати за інфляційних умов, оскільки менеджери всіх рівнів можуть більше контролювати змінні витрати, ніж постійні, а за постійними витратами здійснювати оперативний контроль.

Поєднання «директ-костингу» із «*стандарт-костингом*» дозволяє контролювати формування собівартості використовуючи стандартні та нормативні затрати, та дає можливість здійснювати підрахунок очікуваних витрат (рис.7.4).

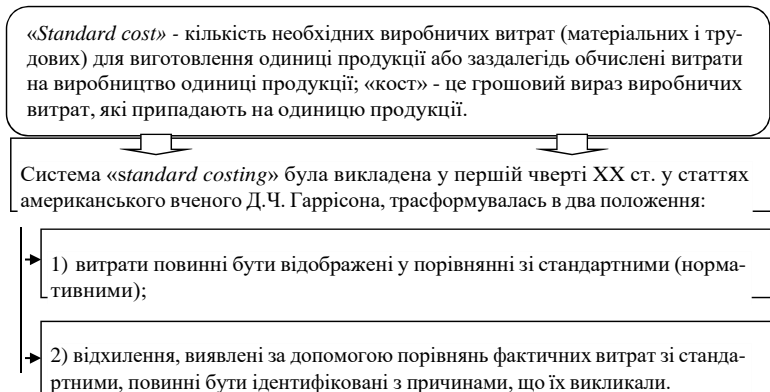


Рис. 7.4. Трансформація системи «*standard cost*» - «*стандарт-костинга*»

Дана трансформація (рис.7.4) дозволяє отримати інформацію про фактичне використання ресурсів підприємства.

Підприємство визначаючи певні стратегічні цілі прогнозує очікувані витрати своєї діяльності відповідно до визначених норм і нормативів. При відхиленні встановлених параметрів, необхідно вивчати причини цих відхилень і вживати заходів для приведення керуючої системи до стандарту, в норму.

Система «стандарт-костинг» за кордоном застосовувалась на машинобудівних підприємствах, та інших галузях промисловості для обчислення собівартості продукції, контролю за виробництвом і управління ним. В Україні варто використовувати дану систему у промислових підприємствах з масовим виробництвом.

«*Absorption-costing*» виник в 30-х рр. XX ст. в США. Особливістю методу є те, що прямі витрати відносять безпосередньо на собівартість

окремих видів продукції на підставі первинних документів, а непрямі витрати розподіляють за конкретними об'єктами на основі бази розподілу. Доцільно використовувати, якщо на підприємстві проводиться тільки один або кілька продуктів, але в невеликому обсязі; сума загальнови-робничих витрат істотно змінюється від періоду до періоду; при наявності довгострокових контрактів на виконання певного обсягу робіт [90].

Інша сутність ABC-метод - Activity-based costing (облік витрат за видами діяльності) представлено на рис.7.5.

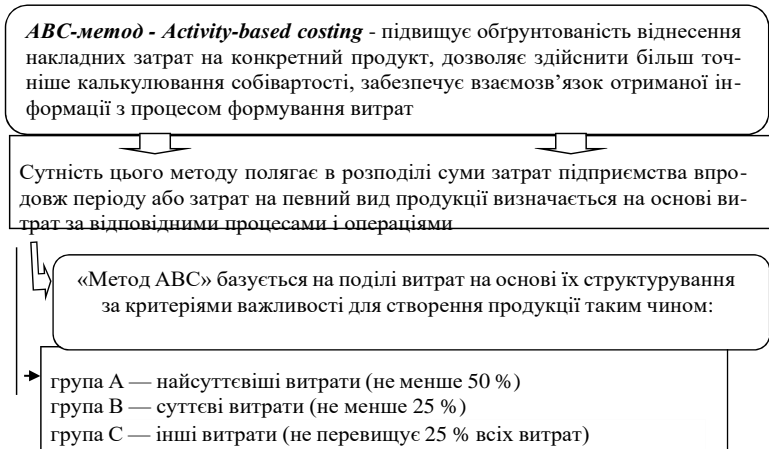


Рис. 7.5. Сутність ABC-метод - Activity-based costing

Метод ABC являє собою ефективну технологію управління витратами.

Для забезпечення конкурентоспроможності продукції в умовах ринку, необхідно поєднання в ній двох характеристик – якості і відносної дешевизни за допомогою методу управління *таргет-костинг*, який представляє собою концепцію управління цільовою собівартістю (рис.7.6).

Головні перешкодами впровадження «*target costing*» на вітчизняних підприємствах є необхідність створення ефективної і досконалої системи управлінського обліку, хороше інформаційне забезпечення для прийняття управлінських рішень.

Взаємодія даних методів дозволяє ефективно управляти собівартістю, оскільки вони реалізують шляхом зниження рівня окремих статей витрат і собівартості продукту в цілому до деякого необхідного рівня. Однак, таргет-костинг вирішує це завдання на стадії планування й розроблення, а кайдзен-костинг — на стадії виробництва.

Метод таргет-костинг - модель управління витратами і прибутком, що зорієнтована на безперервне зниження і попереджувальний контроль витрат виходячи з наявних умов ринку шляхом об'єднання зусиль маркетингових, конструкторських, виробничих та інших підрозділів підприємства.

Відмінність від інших методів

Це метод – це специфічний підхід до формування собівартості. Замість того, щоб звичайним шляхом формувати витратну частину продукції на підприємстві і вимагати до неї прибуток у споживача, в центрі уваги потрібно ставити тільки його готовність платити за товар, який пропонується.

Метод кайзен-костинг ідейно схожий з таргет-костингом та застосовується для досягнення цільової собівартості, але, також полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників.

Концепція кайзен-костингу передбачає наявність окремих працівників, основним завданням яких є технічне й організаційне вдосконалення бізнес процесів підприємства

Рис. 7.6. Сутність методу таргет-костинг та кайзен-костингу та його відмінність від інших

Джерело: сформовано авторами на основі [23, 103].

Інші методи, зокрема бенчмаркінг або метод еталонних порівнянь можна охарактеризувати як систематичний пошук і впровадження практики найбільш успішних підприємств, що дозволяє покращити результати діяльності даного підприємства. Процес бенчмаркінгу характеризується наступними етапами (рис.7.7).

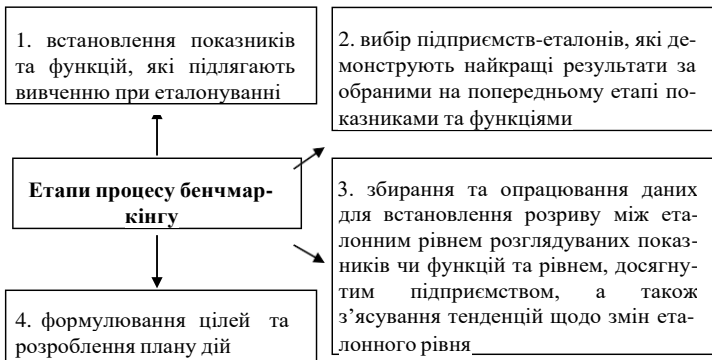


Рис. 7.7. Етапи процесу бенчмаркінгу

Іншим методом управління витратами є **CVP-аналіз** (аналіз точки безбитковості), що ґрунтується на зіставленні трьох величин:

- витрат підприємства;
- доходу від реалізації;
- отриманого прибутку,

залежність яких дає змогу визначити обсяг реалізації, забезпечить безбитковість діяльності або запланований фінансовий результат.

Метою **«кост-кілінгу»** передбачає максимальне зменшення витрат без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку. Це можливо за участі підприємства в тендерах, жорсткому тиску на постачальників, зменшення ланцюга руху сировини, пошуку нових постачальників або оптимізацію структури наявних.

Досить новим методом є розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції – **LCC-аналіз**. Сутність та характеристика LCC-аналізу представлена на рис. 7.8.

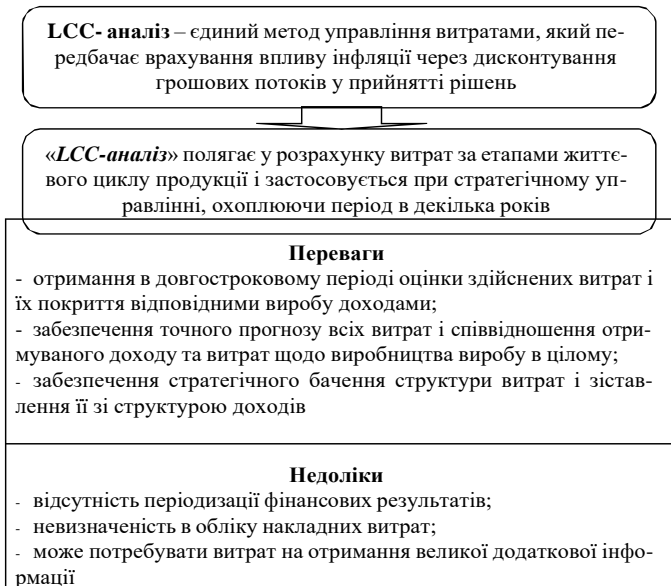


Рис. 7.8. Сутність, переваги та недоліки методу LCC-аналіз
Джерело: сформовано авторами на основі: [46, 97].

LCC-аналіз слід використовувати підприємствами, які виробляють асортимент нестандартної продукції та перебувають у нестабільній щодо параметрів попиту ніші ринку.

«Метод VCC» розглядає ланцюжок споживчої вартості, зокрема, передбачає аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства та застосовується в стратегічному управлінні витратами.

Особливістю «методу VCC» є дотримання 2-х умов: високого рівня кваліфікації управлінського персоналу та працівників обліково-аналітичних служб на підприємстві, де застосовується даний метод [87].

Для забезпечення результативної діяльності господарюючого суб'єкта, обираючи метод управління витратами, необхідно визначити його мету (рис.7.9).

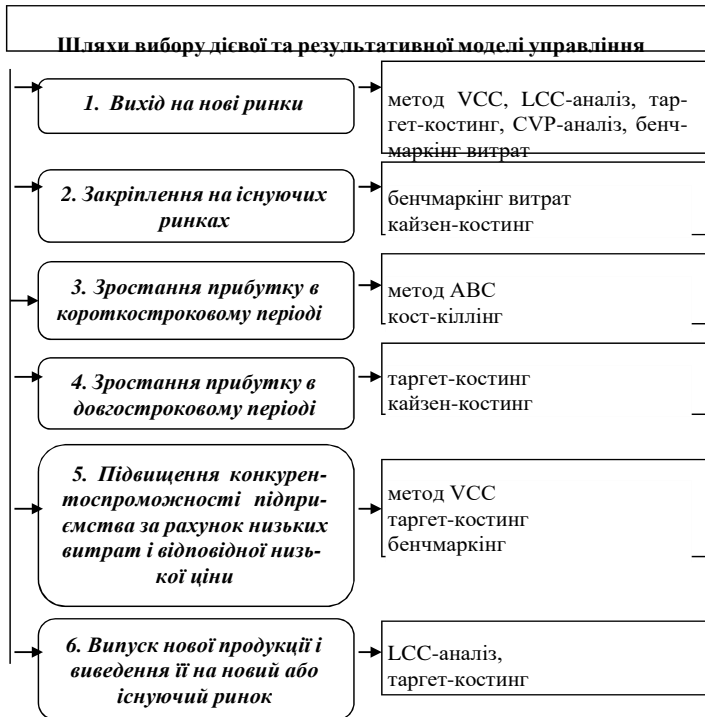


Рис. 7.9. Підбір дієвої та результативної моделі управління

Джерело: сформовано автором на основі [87]

Найновішим методом управління витратами є EVA – метод економічної доданої вартості, який дає можливість прив'язати створення вартості до певних груп робітників або підрозділів і так отримувати критерій для диференційованої винагороди за виконану роботу на підприємстві.

Зараз українські підприємства переважно використовують класичні, традиційні методи обліку, такі як калькулювання собівартості продукції

з повним розподілом витрат, не приділяючи гідної уваги зарубіжному досвіду. Усі сучасні методи є дієвими інструментами управління витратами, однак не завжди є доцільним їх використання в чистому вигляді, адже найліпша комбінація традиційних та сучасних методів оптимізації витрат, в залежності від ситуації, може дати кращі результати у досягненні успіху.

Також відіграють роль особливості діяльності підприємства, його організаційна структура, пріоритетні напрями розвитку та цілі для вибору оптимального методу управління витратами.

7.2. Калькуляція витрат за системою кайдзен

Глобалізаційні процеси диктують нові умови для операторів тепер уже глобального ринку товарів і послуг. Конкуренція примушує українські компанії до пошуку альтернативних підходів до оптимізації прибутку, зокрема шляхом мінімізації витрат.

Розвиток японської системи управління витратами не стоїть на місці, нею була розроблена методика кайдзен, яка стала ключем до конкурентоспроможності Японії на світовому ринку.

Метод «Кайдзен-костинг (kaizen costing)» набуває дедалі більшого поширення на підприємствах США та Європи. Він передбачає вдосконалення і зниження витрат, в якому мають брати участь усі працівники - менеджери і робітники, що дає можливість зменшити непродуктивні витрати. Переважно застосовується в галузях економіки з довготривалим життєвим циклом продукції [34].

Концепція кайдзен - це критичне умова розуміння відмінностей між японськими і західними підходами до мінімізації витрат. Завдяки своїй високій ефективності ця методика була адаптована і широко використовується багатьма передовими компаніями по всьому світу. Дискусійними залишаються питання, що стосуються можливості імплементації цієї концепції на промислових підприємствах України з метою поліпшення системи обліку витрат і калькулювання собівартості промислової продукції в цілому.

Вперше поняття «кайдзен-костинг» було введено Ясукіро Монденом в кінці 90-х років ХХ століття. У викладі Монд кайдзен-костинг набуває форму інструменту, що сприяє зниженню собівартості продукції і тісно пов'язаного з системою управління витратами в компанії [49].

У своїй роботі Монд описав два типи кайдзен-костинг.

Перший тип спрямований на досягнення показників «допустимих витрат» за допомогою безперервних кроків, що сприяють зменшенню різниці між очікуваною і цільовою прибутком.

Другий тип відповідає за дії, які несуть відповідальність за поліпшення процесу діяльності, в разі, якщо після 90 днів з моменту випуску нового продукту розрив між цільовими і фактичними витратами мало змінився або не змінився взагалі. Для контролю даного процесу створюється команда (комітет по кайдзен-затратах), яка займається функціонально-вартісним аналізом.

Монд підніс кайдзен-костинг в системі управління витратами так, що він став означати якийсь інструмент, за допомогою якого відбувається зниження собівартості продукції. Таким чином, тандем таргет-костинг і кайдзен-костинг склався в єдину калькуляцію всього виробничого циклу продукту [21].

Що ж стосується поняття «кайдзен-костинг», то воно має більш конкретне значення. «Кайдзен» перекладається як «поліпшення» (від «кай» - «зміна» і «дзен» - «добре») і зазвичай використовується для позначення процесу безперервного і поступового поліпшення, що стає можливим завдяки активній участі всіх співробітників у веденні господарської діяльності компанії.

Таким чином, суть «кайдзен» - вдосконалення. Центральна ідея даної досліджуваної концепції полягає в тому, що без удосконалення в компанії не повинно проходити ні дня та означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня.

Метою «кайзен» є поліпшення діяльності компанії або її окремих підрозділів за допомогою внутрішніх резервів, без залучення великих інвестицій ззовні. Тобто, досягається заздалегідь заданий рівень скорочення витрат, який постійно коригується в бік його зниження.

Цільові показники зниження витрат встановлюються на регулярній основі, наприклад, щомісячний аналіз і дисперсійний аналіз проводяться в кінці кожного періоду для порівняння цільового скорочення витрат з фактичною вартістю. Таким чином, «кайзен» — це філософія, згідно з якою відбувається поступове поліпшення бізнес-процесів, якості товару, а «кайзен-костинг» - інструмент зниження собівартості, який застосовується менеджерами для досягнення цільової собівартості і забезпечення отримання високого прибутку.

Постійне вдосконалення досягається саме за рахунок робітників, які найближче стоять до процесу і краще знають, як його здійснювати. Якщо «кайзен» вживають щодо діяльності людини на його робочому місці, мають на увазі процес постійного поліпшення, в який втягуються всі співробітники компанії - від старшого менеджера до простого робітника.

Основними способами скорочення витрат є усунення семи основних видів відходів (рис 7.10).

Способами скорочення витрат через усунення семи основних видів відходів

- 1. перевиробництво - виробляє більше, ніж замовники замовляли;
- 2. інвентаризація - зберігання або купівля непотрібних запасів;
- 3. Очікування - затримки виробництва / час простою, коли значення не додають до продукту
- 4. Несправні блоки - виробництво частини, яка утилізується або вимагає переробки
- 5. Рух - дії людей / обладнання, які не додають цінностей
- 6. Транспортування - погане планування або заводська компоновка призводять до непотрібного транспортування матеріалів / незавершеного виробництва
- 7. Переробка - непотрібні кроки, які не додають значення

Рис. 7.10. Способами скорочення витрат через усунення семи основних видів відходів

Джерело: сформовано авторами

Розглянувши способи скорочення витрат проаналізуємо статистику деяких компаній про застосування даного підходу.

Розглянемо графічно, як виглядає зниження собівартості на японських компаніях відповідно до «кайзен-костинг» (рис.7.11).

Багато японських компаній ввели підхід «кайзен-костинг». У таких компаніях, як Toyota і Canon, в цілому 60-70 пропозицій на одного співробітника записуються і поширюються щороку. При цьому близько 90% цих пропозицій були прийняті компанією.

У 1999 році на одному американському заводі 7 000 співробітників Toyota представили понад 75 000 пропозицій, з яких 99% були реалізовані. Так само варто відзначити, що використання даної системи дозволяється компанії Toyota знижувати негативний вплив автомобілів на екологію [40].

Підприємства, які використовують цю систему, підвищують рентабельність і конкурентоспроможність свого бізнесу, обходячись без істотних капіталовкладень. Щоденні поліпшення не вимагають великих фінансових витрат.

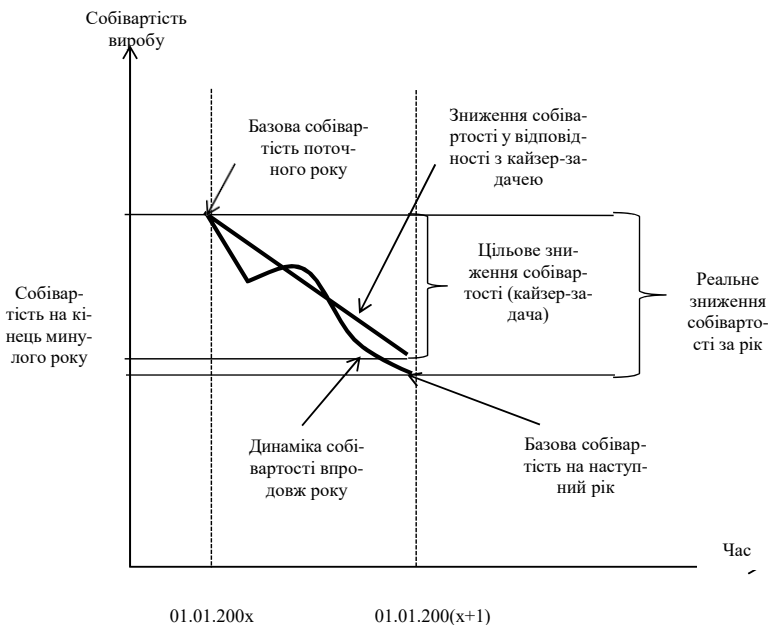


Рис. 7.11. Зниження собівартості на японських компаніях відповідно до «кайзен-костинг»

Для здійснення «кайзен» просто необхідно, щоб всі співробітники застосовували свій розум і концентрували свою увагу на виконуваних роботах. У тих компаніях, де методика кайзен вже впроваджена, кожен раз, коли людина бачить можливість зробити свою роботу краще, він повинен діяти і відповідним чином змінювати стандарти виконання окремих операцій [77].

Перед усіма підприємствами в ринкових глобалізаційних умовах стоять схожі завдання:

- максимізація прибутку шляхом мінімізації всіх видів витрат;
- стабільний розвиток;
- забезпечення переваг перед конкурентами.

Але якщо одні підприємства досягають успіху у вирішенні цих завдань, стаючи лідерами ринку, то інші змушені постійно боротися за виживання.

Основні відмінності між двома розглянутими підходами подані в таблиці 7.1.

Порівняльна характеристика інноваційного підходу і «кайдзен»

	відмінності	«Кайдзен»	Інновації
1	2	3	4
1.	Ефект	довгостроковий	короткостроковий
2.	Темп	повільний	швидкий
3.	Зміни	поступові і безперервні	різкі, змінний характер
4.	Практичні ви- моги	мало ресурсів, але багато зу- силь	великі капіталовкладення, але незначні поточні зу- силля
5.	Критерії оці- нки	оцінюється процес	оцінюється результат
6.	Умови	повільний розвиток економіки	стрімкий розвиток еконо- міки

Джерело: [49]

З метою підвищення ефективності діяльності підприємства доцільно використовувати в практичній діяльності два основні підходи (рис. 7.12).

Українські підприємства практично не впроваджують системи управління витратами «кайдзен», що пояснюється певними причинами, зокрема:

- економічна нестабільність, яка не сприяє позитивним перетворенням з використанням системи управління витратами «кайдзен»;
- пересторога українців до кардинальних змін.

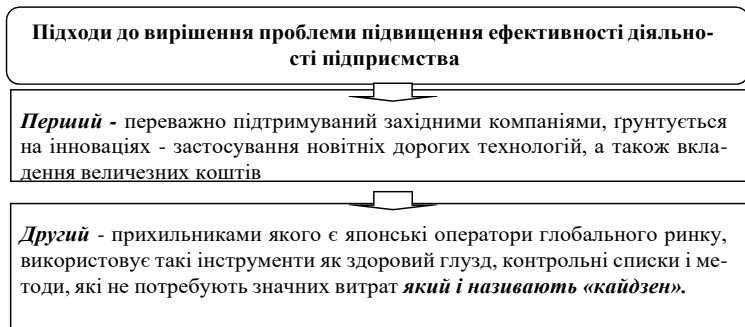


Рис.7.12. Підходи до вирішення проблеми підвищення ефективності діяльності підприємства

Методика кайдзен-костинг активно застосовується в Японії, США і європейських країнах, але, на жаль, в Україні вона не отримала такого широкого поширення.

У 2007 році компанія «Кока-Кола Беверіджиз Україна» почала впровадження кайдзен-костинг або кайдзен-калькулювання.

Перші труднощі - нововведення не знаходили підтримки серед співробітників. Вирішення - запрошені тренери та проводилися роз'яснювальні роботи на всіх рівнях. Сьогодні компанія займає лідируючі позиції в своєму сегменті на українському ринку.

Під час імплементації кайдзен-калькулювання «Кока-Кола Беверіджиз Україна» керувалася трьома основними принципами, а саме:

1. підтримання порядку;
2. усунення муда (з япон. «втрати»);
3. стандартизація.

Підтримка порядку - обов'язковий елемент ефективного менеджменту з управління витратами. Завдяки зразковому порядку співробітники набувають і розвивають навички самодисципліни, без яких вони не здатні створити продукцію або надати споживачеві послугу високої якості.

Беручи до уваги, що втрати розглядаються як складова витрат в цілому, їх усунення є найбільш рентабельним способом збільшення продуктивності праці, а також зниження виробничих та інших видів витрат [68]. Методика кайдзен підкреслює, що зменшення втрат (витрат) на кожному робочому місці буде мати синергетичний ефект для їх мінімізації по всьому підприємству.

Кайдзен-костинг, як спосіб ідентифікації втрат і зменшення витрат, тісно пов'язаний з системою планування прибутку і базується на визначенні відхилень фактично досягнутого скорочення витрат від запланованого. Суть методу в тому, що поліпшення здійснюються безперервно, маленькими кроками і без значних витрат на їх реалізацію. Цільові показники зниження витрат при безперервному вдосконаленні встановлюються і застосовуються щомісяця. Аналіз відхилень витрат полягає в порівнянні їх цільових показників з фактичними. Потрібно відзначити, що при зменшенні останніх базою вважається фактична собівартість продукції за попередній період, а нормою цільового скорочення витрат - відношення запланованої суми зменшення до їх бази [113].

Таким чином, спостерігається процес безперервного вдосконалення, оскільки собівартість кожного наступного періоду буде нижче собівартості попереднього, тобто цей показник буде постійно поліпшуватися. Третім, із зазначених вище принципів кайдзен-калькулювання, є стандартизація. Для виготовлення продукції, виконання робіт або надання послуг необхідно застосовувати певний стандарт [104].

Розглядаючи стандартизацію як один з принципів вдосконалення, потрібно підкреслити, що кайдзен-костинг тільки на перший погляд має багато спільного зі стандарт-костинг. Як вже було зазначено, в основі кайдзен-калькулювання лежить досягнення заданого рівня скорочення витрат, який постійно коригується в напрямку його подальшого зменшення. В системі «кайдзен» аналіз відхилень - це зіставлення цільового скорочення витрат з фактичними сумами їх економії, тобто досліджуються «відхилення від відхилень».

Важливо відзначити, що між стандартною системою калькуляції і кайдзен-костинг існують певні відмінності.

Якщо порівнювати процес ведення калькуляції при кайдзен-костинге і в стандартних системах, то в першому випадку дані заходи проводяться щомісяця, таким чином усувається різниця між поточними і цільовими витратами. На основі цього проводяться дослідження і вносяться необхідні поправки.

Що ж стосується проведення калькуляції в стандартних системах, то там методика набагато простіше, оскільки вони проводяться тільки кілька разів на рік (1-2 рази) і коригування вносяться, тільки якщо витрати перевищують стандартний рівень, тобто постійного моніторингу не проводиться, що призводить до частих невідповідностей. Також при стандартній системі робиться акцент на збереженні вже існуючих умов виробництва, не беручи до уваги їх зміни.

Якщо повернутися до кайдзен-костинг, то продовження процесу його дії після калькуляції витрат полягає в плануванні мети по майбутнім витратам. Таким чином, виникає різниця між бажаним і дійсним. Потім слід визначити, чому ця мета була визначена і як її досягти. Вся стратегія зниження витрат може проводитися поетапно, оскільки створення конкретних дій і заходів на кожному етапі помітно може спростити завдання.

Перевагою «kaizen costing» є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат і утримання їх на заданому рівні, а основним недоліком є необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність підприємства [45]. Також система «кайзен-костинг» використовується, коли виробництво товару вже запущено. Саме на цій стадії життєвого циклу співробітники компанії можуть аналізувати процес створення продукту і вносити пропозиції, що дозволяють оптимізувати виробництво і тим самим знизити витрати. Тобто, використання даного методу на стадії розробки продукту неможливо.

Ще одним недоліком є залежність даної системи від життєвого циклу продукту і його інноваційності. Так, якщо товар є інноваційним і його життєвий цикл прогнозується коротким, не слід зосереджувати всю увагу на даній системі, оскільки переваги її використання в багатьох випадках

досягаються при тривалому виробництві. З огляду на мінливість зовнішньоекономічної кон'юнктури, не завжди можливе зниження до цільової собівартості або ще нижче її.

Таким чином, можна вважати, що, приймаючи рішення про впровадження нового продукту у виробництво, необхідно не забувати про систему «кайзен-костинг», яка дозволяє повільними темпами безперервно знижувати собівартість продукції, за допомогою різних технічних рішень, які знаходять співробітники компанії в процесі виробництва. При цьому, не варто забувати про умови, що обмежують застосування «кайзен-костинг». Кайдзен-костинг надає можливість ведення діалогу і створює поважну атмосферу серед тих, на чю задачу приходить зниження витрат, які часто можуть розглядатися як не пов'язані з доданою вартістю.

Результативним процес постійного вдосконалення може стати за сприятливих умов виробництва. Для цього потрібно виконувати певні вимоги до управління (рис. 7.13).

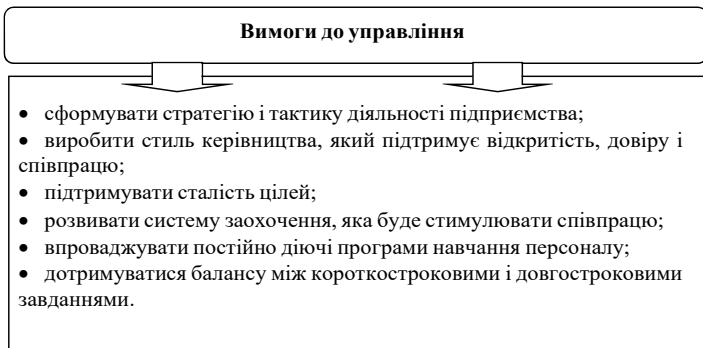


Рис. 7.13. Вимоги до управління задля успішного вдосконалення

Імплементація кайдзен-калькулювання ні в якому разі не повинна виключати вкорінену на багатьох українських підприємствах систему стандарт-костинг. Якраз їх взаємодія дасть позитивний результат, що полягає в мінімізації витрат і відповідної оптимізації прибутку.

Підводячи загальні підсумки, важливо відзначити, що дія методики кайдзен-костинг на підприємстві перетворює весь виробничий процес в інноваційний, але при цьому зберігаючи певні рамки заздалегідь встановлених обмежень.

7.3. Управління за видами діяльності

Практика управління вимагає вироблення обґрунтованих рекомендацій щодо підвищення ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємств. Для більшості сучасних підприємств характерні зношеність основних фондів, нестача фінансових ресурсів, використання застарілих технологій, низький рівень менеджменту, що значно гальмує їх розвиток. Нині безперервний моніторинг і вдосконалення бізнес-процесів є одним з основних інструментів підвищення.

Управління — це цілеспрямована діяльність усіх суб'єктів господарювання, що забезпечують становлення, стабілізацію, оптимальне функціонування і обов'язковий розвиток підприємства. Процес управління підприємством характеризується постійним і системним впливом на діяльність його структур для забезпечення узгодженої роботи і досягнення кінцевого позитивного результату.

В залежності від потреб рівнів управління обліково-аналітичну інформацію слід поділяти на стратегічну, тактичну та оперативну. Стратегічна обліково-аналітична інформація є важливою основою для прийняття управлінських рішень. Вона дозволяє визначити вектори, в напрямках яких повинно рухатися підприємство при досягненні цілей сталого розвитку. Тактична інформація допомагає вирішувати поточні завдання економічної, екологічної та соціальної діяльності. Оперативна інформація забезпечує своєчасне реагування, а відтак, і вирішення поточних питань та проблем, які виникають в ході функціонування підприємства.

В умовах нестабільності та ризиків, неможливе управління підприємством без планування господарської діяльності на всіх рівнях: оперативному, тактичному й стратегічному.

Діяльність будь-якого підприємства можна представити як сукупність бізнес-процесів виробничого і невиробничого характеру. Існує безліч типів і видів бізнес-процесів. Як правило, основу для класифікації бізнес-процесів становлять чотири базові категорії [64]: основні, допоміжні, забезпечуючі і бізнес-процеси розвитку (табл.7.2).

Ефективне управління процесами в організації передбачає їх постійне поліпшення й оптимізацію, тому дуже важливе формування системи вдосконалення бізнес-процесів. На основі дослідження встановлено, що нині наявні декілька інноваційних підходів до управління бізнес-процесами: методика швидкого аналізу рішення, бенчмаркінг, методологія безперервного удосконалення, реінжиніринг, грінфілд, поєднання функціонального і процесного підходів [64].

Характеристика основних груп бізнес-процесів підприємства

№ з/п	Групи бізнес-процесів	Характеристика
1	2	3
1.	Основні	Процеси, орієнтовані на виробництво продукції або надання послуг, що представляють цінність для клієнта і забезпечують одержання доходу для організації
2.	Забезпечуючі	Процеси, які призначені для забезпечення виконання основних бізнес-процесів та функціонування інфраструктури через забезпечення ресурсами всіх бізнес-процесів організації
3.	Допоміжні	Процеси, які охоплюють увесь комплекс функцій управління на рівні кожного бізнес-процесу та бізнес-системи у цілому
4.	Розвитку	Процеси, які забезпечують розвиток або вдосконалення діяльності, що дає змогу створити ланцюг цінності в основному та допоміжних процесах на новому рівні показників, а також націлені на отримання прибутку в довгостроковій перспективі

Джерело: [55]

Рациональне використання ресурсів та грошових коштів забезпечує результативні показники діяльності господарюючих суб'єктів та свідчить про їх ефективне функціонування (Рис.7.14).

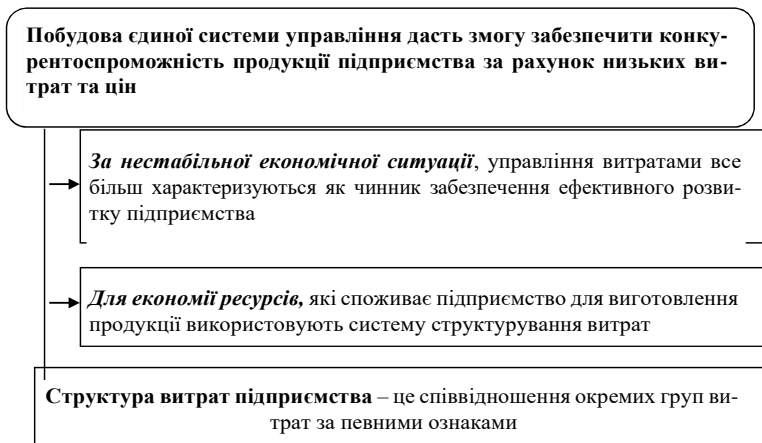


Рис.7.14. Умови ефективного функціонування підприємства

Прикладом може слугувати структура витрат за економічними елементами, яка чітко показує співвідношення спожитих у процесі виробництва ресурсів. Залежно від цієї частки витрат за економічними елементами, діяльність підприємства поділяють на (Рис.7.15):

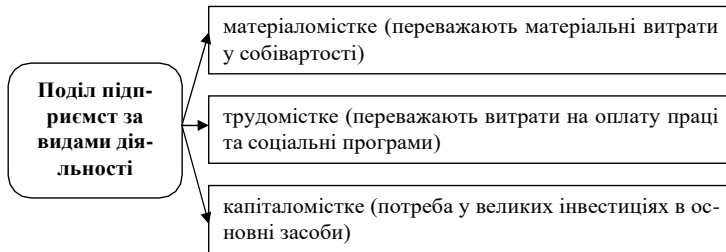


Рис.7.15. Поділ підприємств за видами діяльності

Система управління витратами найчіткіше проявляється у своїх функціях. Ці функції управління витратами включають: прогнозування і планування, організацію, координацію, регулювання і контроль, мотивацію, облік та аналіз [30].

Німецький вчений Г. Фандель [114] згідно з теорією витрат вказує що усі фактори, які впливають на витрати, поділяються на виробничі, які є головними і мають безпосередній зв'язок із виробництвом, та поза виробничі, що пов'язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства. Тобто розглядає фактори з економічної точки зору, але його підхід дещо відрізняється від існуючого у вітчизняній і зарубіжній літературі. Запропонована Г.Фанделем система факторів, що впливають на величину витрат підприємства, представлена у табл.7.3.

Таблиця 7.3

Фактори, що впливають на витрати підприємства

№ З/п	Виробничі	Позавиробничі
1	2	3
1	Величина підприємства (сукупна виробнича потужність, диференційована за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних факторів)	Збут продукції (вартість благ, витрачених на реалізацію продукції)
2	Виробнича програма підприємства (специфічний для певного періоду випуск продукції в межах номенклатури, властивої для виробничого профілю підприємства)	Фінансування (величина власного капіталу та можливість отримання залученого капіталу)

№ З/п	Виробничі	Позавиробничі
3	Глибина виробництва на підприємстві (кількість стадій виготовлення продукції у багатостадійному виробництві)	Дослідження і розвиток (підвищення якості продукції, факторів виробництва й удосконалення методів виробництва)
4	Організація виробництва (рівень автоматизації, вид і тип виробництва на підприємстві)	
5	Якість факторів виробництва (технічне оснащення, персонал з високим рівнем продуктивності праці та відповідні матеріали)	
6	Зайнятість підприємства чи потенційного фактора (кількість одиниць продукції, що виготовляється за певний період)	

Джерело: [92]

Виходячи із даних, можна сказати, що між виробничими та позавиробничими факторами існує певний взаємозв'язок і взаємозалежність. Зміна об'єму організації виробництва на підприємстві зумовлюють зміни якості виробничих факторів та їх пропорцій. При цьому кожна зміна обсягу витрат призводить до зворотного впливу на якість факторів виробництва та їхнього співвідношення.

При наявності ґрунтовних досліджень класифікації обліково-аналітичної інформації актуальними залишається розробка та доповнення класифікаційних ознак, які враховують цілі та стратегію діяльності підприємства.

7.4. Комплексне управління якістю

В умовах ринкових відносин та участі України в Світовій організації торгівлі важливим питанням є підвищення конкурентоздатності продукції вітчизняних підприємств. Членство в цій організації відкриває кордони, зарубіжна високоякісна продукція надходить на вітчизняний ринок, що може призвести до втрат ринкових позицій національного виробника. У зв'язку з цим життєво необхідним є підвищення конкурентоздатності вітчизняної продукції та отримання відповідних сертифікатів систем якості, що дозволило б не тільки відстояти свої позиції на власному ринку, але й вийти на світовий ринок.

Фінансово-економічна криза та жорстка конкуренція висувають до підприємств України суворі вимоги щодо забезпечення якості продукції, що виробляється. Якщо кілька десятиріч саме ціна була основним фактором щодо прийняття будь-якого управлінського рішення, то на сьогодні при укладанні угод із підприємствами-виробниками перевага віддається якості. Забезпечення високого рівня якості дозволяє підприємствам утримуватися на ринку, укласти нові угоди та збільшувати результативність своєї діяльності.

У публікаціях з економіки чи з інших сфер сучасної науки в поняття “якість” може вкладатися відмінний від філософського зміст. Зокрема, під якістю часто розуміють характерну ознаку, властивість чи визначальну рису кого-небудь або чого-небудь, а найчастіше — сукупність характеристик певної продукції або послуг щодо їхньої здатності задовольняти нагальні людські потреби життєдіяльності. При цьому виокремлюються узагальнювальні, індивідуальні і непрямі показники якості продукції.

Загалом, аналізуючи якість продукції, фахівці, як правило, прагнуть оцінювати динаміку можливих змін щодо перерахованих показників, залучаючи до розгляду такі характеристики виробничого процесу, як ритмічність роботи підприємства, коефіцієнт змінності в роботі устаткування, ритмічність випуску продукції та ін. [38].

Відповідно до визначення Міжнародної організації з стандартизації (ISO), якість — це сукупність властивостей і характеристик продукту, які надають йому здатність задовольняти обумовлені або передбачувані потреби.

Існує також визначення якості продукції, наведене в Держстандарті 15467-79, згідно з яким «якість продукції — сукупність властивостей продукції, що обумовлюють її придатність задовольняти певні потреби відповідно до її призначення» [44].

Міжнародний Стандарт термінів ISO 8402-94 визначає зміст сучасного менеджменту якості як підхід до керівництва організацією (компанією, корпорацією, фірмою, підприємством чи установою або їхніми підрозділами, що виконують самостійні функції та мають адміністрацію), що націлений (зорієнтований) на якість (сукупність характеристик товарів чи послуг, які свідчать про їхню здатність задовольняти встановлені й передбачувані потреби), заснований на участі (співпраці) всіх членів (працівників) організації й спрямований на досягнення довгострокового підприємницького успіху шляхом задоволення запитів (вимог) споживачів та вигід для працівників організації й суспільства загалом [128].

В японській практиці використання методу «управління якістю» включає до цього процесу всіх суб'єктів, зайнятих виробництвом про-

дукції (послуг): від директора-розпорядника (президента компанії) до звичайних робітників виробничників.

Якість продукції — це відносна характеристика, яка ґрунтується на порівнянні значень показників якості даної продукції з відповідними показниками якості базової продукції або іншими показниками, що встановлені діючими стандартами та нормами.

Рівень ефективності системи управління якістю прямо пропорційний рівню конкурентоспроможності продукції та підприємства. Для забезпечення необхідного рівня якості потрібні не тільки зацікавлені, кваліфіковані працівники, відповідна матеріальна база, але й добре налагоджена система менеджменту якості. Саме на цьому побудований успіх багатьох підприємств [44]. Цикл управління якістю продукції можливо зобразити на рис.7.16.



Рис.7.16. Цикл управління якістю в організації

Джерело: сформовано авторами

Врахування всіх чинників якості, охоплення всіх етапів робіт і ув'язка робіт підрозділів у єдину систему забезпечення якості — це і є комплексне управління якістю (Integrated Quality Control).

У своїх працях А. Фейгенбаум виступав за повний всеосяжний підхід до якості, що потребує залучення всіх функцій, а не тільки власне виробництво. Його ідея полягала в тому, щоб **впроваджувати** якість на ранніх стадіях створення продукту, а не контролювати якість того, що вже вийшло. А. Фейгенбаум запропонував зробити комплексне управління якістю турботою спеціального адміністративного підрозділу, який

спеціалізується винятково на аналізі якості продукції і виконує тільки функцію контролю якості силами відповідних фахівців.

Комплексне керування якістю сформувалось не тільки в США і Японії, але й в інших країнах, що нині займають міцні позиції на світових ринках, завдяки конкурентоздатності своєї продукції.

Також комплексне управління якістю сформувалось у колишньому СРСР через низку етапів при створенні (рис.7.17):

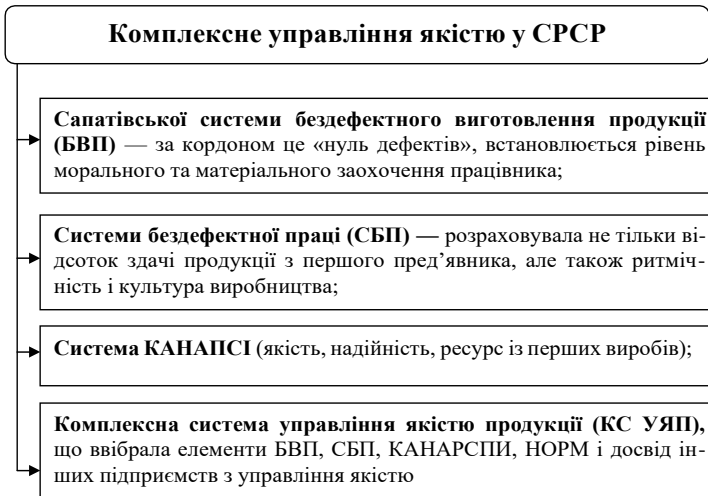


Рис.7.17. Комплексне управління якістю у СРСР

Впровадження комплексної системи управління якістю дозволить вийти підприємству на якісно новий рівень обслуговування споживачів, що позитивно відзначиться на іміджу підприємства та підвищить прибутковість підприємства.

У своїх працях у кінці ХХ ст. А. Фейгенбаум звертав увагу на те, що для 80% покупців промислових і споживчих товарів якість стала більш пріоритетною характеристикою товару, ніж ціна. Тому вважав найбільш надійним (але і трудомістким) способом просування продукції на ринку шляхом підвищення його якості [27].

Концепція управління витратами на якість виникла як наслідок, з одного боку, підвищення вимог з боку споживачів до якості продукції, а з другого — як результат усвідомлення бізнесом того факту, що досягнення та підтримка високого рівня якості для об'єктів витрат на всіх стадіях виробничого циклу дозволяє економити ресурси та кошти, за рахунок зменшення виробничих запасів, повторних робіт, відходів та

браку, витрат на гарантійне обслуговування тощо. Згідно з цією моделлю всі витрати на якість розбиваються на чотири групи (рис.7.18):

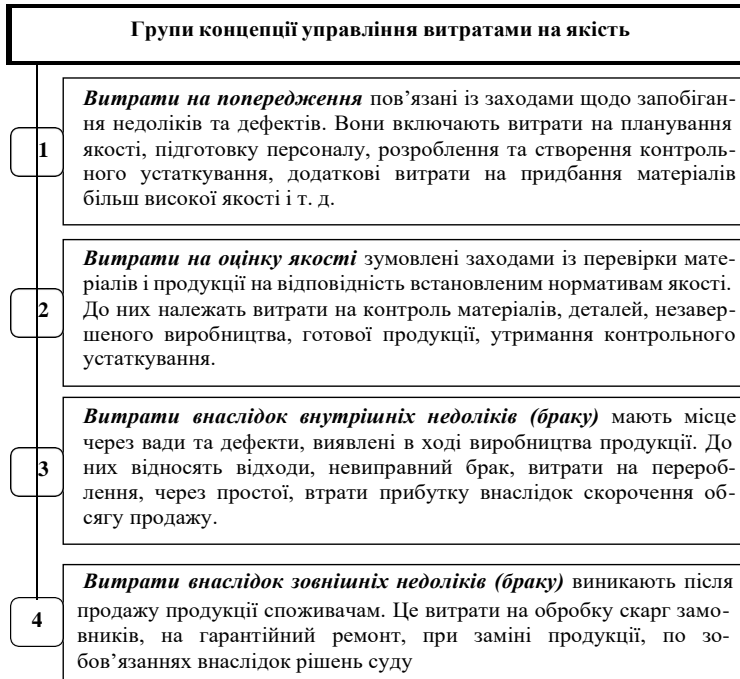


Рис. 7.18. Групи концепції управління витратами на якість

Джерело: сформовано авторами на основі [44].

Необхідність комплексного підходу до управління якістю і накопичений досвід спонукали до того, що в 60-70 роках у ряді промислово розвинутих країн були розроблені стандарти на системи управління якістю.

У США і Великобританії ці стандарти спочатку застосовувалися міністерствами оборони при перевірках постачальників, коли заключалися контракти на постачання військової техніки, а потім стали використовуватися і взаємовідносинах замовників із постачальниками цивільної продукції.

На основі цих стандартів міжнародною організацією по стандартизації були розроблені і випущені в 1987 році стандарти ISO 9000 з управління і забезпечення якості продукції. У цих стандартах у зручній формі був узагальнений і поданий досвід комплексного управління якістю, завдяки чому такий підхід одержав можливість широкого поширення.

ISO 9000 — серія міжнародних стандартів, які описують вимоги до системи управління якістю організацій і підприємств [37]. Деталі стандарту ISO 9001 описано у рис.7.19.



Рис. 7.19 Коротка характеристика стандарту ISO 9001

Для підприємства відповідність вимогам ISO 9001 — це той мінімальний рівень, який дає можливість входження в ринок.

Вихідна спрямованість стандартів серії ISO 9000 була спрямована на відносини споживач / постачальник. З прийняттям у 2000 р. третьої версії стандартів ISO серії 9000 більша увага стала приділятися можливостям організації задовольняти вимоги всіх зацікавлених сторін.

ISO 9004 робить акцент на досягнення стійкого успіху. Стандарти управління якістю допомагають підприємствам удосконалити їх систему менеджменту, шляхом введення внутрішнього аудиту, процесного підходу, коригувальних та запобіжних дій.

Підприємство має визначити мету втілення стандарту — заради отримання сертифіката або заради підвищення якості менеджменту. Формальне ж втілення стандарту є негативним процесом і полягає у наступних моментах (рис.7.20).

Отже, індикаторами оцінювання системи управління якістю підприємства можуть виступати такі показники щодо наявності процесів, вимірювання та аналізу процесів і якості продукції.

Поняття комплексне управління якістю було введено А. Фейгенбаумом (США) ще в 1957 році, коли була надрукована стаття «Комплексне управління якістю».

Оскільки на якість впливає багато чинників, необхідно, щоб усі ці чинники були під впливом управління якістю. І важливо, щоб цей вплив надавався на всіх етапах виробництва, де як раз і формується якість продукції.

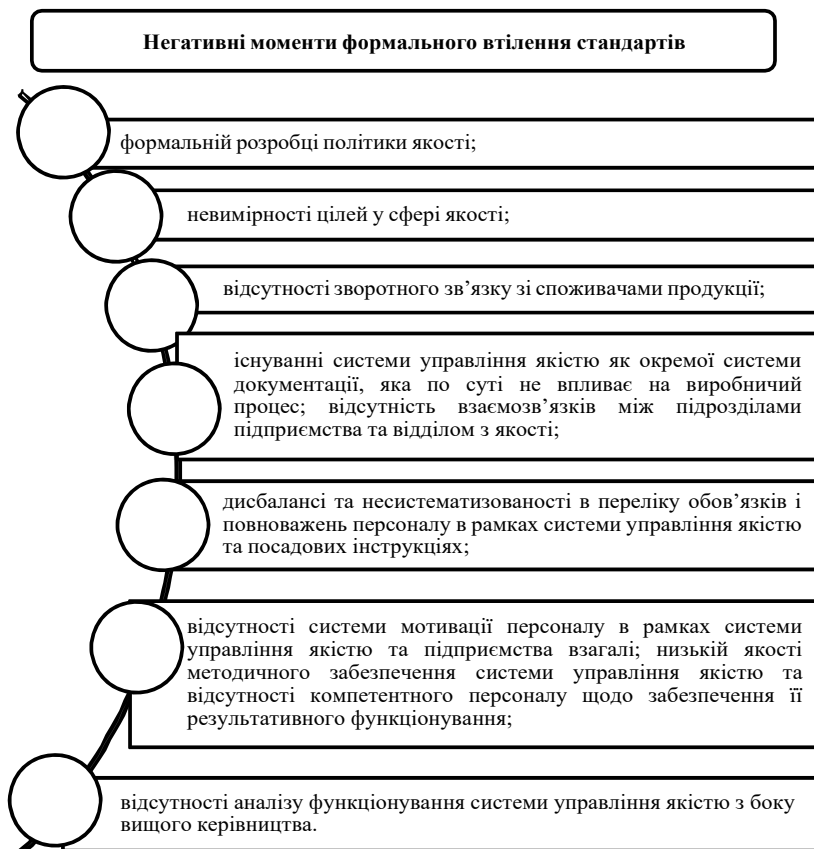


Рис. 7.20. Негативні моменти формального втілення стандартів

Джерело: сформовано авторами

Відтворення економіки — це, перш за все, відтворення промисловості. А для цього українським підприємствам необхідно залучати сучасні системи якості. Керівникам необхідно змінити ставлення до якості, так як вчинили після другої світової війни Японія і Німеччина. Боротьба за якість має стати національною політикою і стратегією України. Тільки такий шлях допоможе досягти світового рівня якості конкурентної продукції і вийти на зарубіжні ринки. І все, що пов'язано з вирішенням проблеми якості необхідно робити професійно з впровадженням технології, обладнання, системи менеджменту, персоналу і з залученням партнерів на різних рівнях та забезпечення якості на стадії збуту і після продажного сервісу.

7.5. Система «Точно в строк» (JIT)

В умовах розвитку конкуренції продукції вітчизняних підприємств з продукцією зарубіжних виробників особливо актуальним стає управління конкурентними перевагами, у тому числі перевагами в економічному використанні ресурсів.

У свою чергу, для реальної елімінації втрат наполегливо рекомендується застосування кайдзен-костинг в поєднанні з японським підходом «точно в строк» (just-in-time system — JIT), який має на меті «...постійної гонитви за продуктивністю шляхом уникнення відходів і втрат» [133]. Його не можна назвати методом калькулювання собівартості. Швидше за все це філософія ведення бізнесу, яку варто взяти на озброєння в додаток до вже існуючої повноцінної системи обліку втрат.

Вперше підхід JIT був впроваджений на заводі «Тойота» в Японії в 70-х роках ХХ століття. Його сутність дуже влучно було сформульовано західним професором Хансеном: «поставляти сировину, яку необхідно, коли необхідно, і в необхідній кількості» [133].

Історична передумова підходу JIT представлено у рис. 7.21.

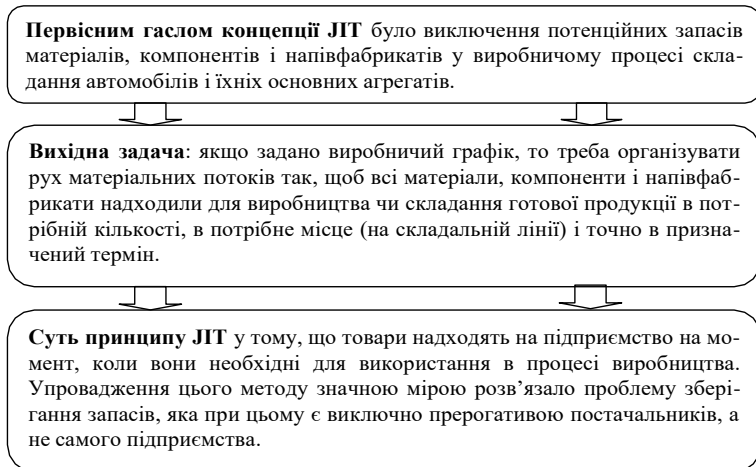


Рис. 7.21. Історична передумова підходу JIT

Система JIT (Just In Time) надає можливість реорганізувати більшість облікових систем у систему економії ресурсів на підприємстві. Це технологічний метод, при якому виготовлення продукції робиться при продажу попередньої замовленої одиниці продукту, причому зберігається потокове виробництво всі-

єї продукції. Використовується схема виробництва «за потребами», а не «на склад» [42].

Удосконалення постачання на основі принципу JIT сприяє формуванню управлінської культури, спрямованої на підвищення якості, яке забезпечується в укладенні довгострокових контрактів з кількома вигідними постачальниками, що розташовані територіально близько до виробничих потужностей підприємства.

Передумови до використання концепції Just-In-Time потрібно шукати в післявоєнний період. На розробку нової філософії виробництва вплинуло 3 фактори:

- фінансова криза і відсутність в обороті готівкових коштів унеможливило фінансування масштабних методів виробництва інвентарних запасів (як це було прийнято, наприклад, в США).
- в Японії не вистачало місця для будівництва великих фабрик і складів для виробництва і зберігання продукції.
- високий рівень безробіття — при цьому оплата праці японського робітника в кілька разів поступалася оплаті ідентичного праці американського, а жіноча праця оцінювався на 40% нижче, ніж чоловіча.

Основними напрямками діяльності системи JIT є поліпшення якості, зменшення часу роботи машин, зміна технології виробництва, зниження міжопераційних, міждільничних і міжцехових матеріальних запасів [42].

Для ідеальної роботи Just-In-Time необхідне дотримання ряду умов:

- стабільне виробництво;
- висококваліфікований персонал;
- відсутність поломок на заводах;
- надійні постачальники;
- швидка установка і переналадження механізмів, що відповідають за фінальну збірку автомобілів.

Застосування Just-In-Time в межах управлінського обліку накладних витрат можливо наступним чином (7.22):

Система “якраз вчасно” включала в себе як елементи теорії так різноманітні практичні розробки. В той час як теоретичні елементи є прийнятними для будь якого типу організації, практичні елементи переважно є прийнятними основним чином для операцій серійного виробництва, наприклад виробництва автомобілів або приладів. Більш вузьке поняття сутності цієї системи ототожнюють з виробництвом, точніше з методикою планування рівня виробничих запасів. Хоча точного визначення цієї системи ще не розроблено, проте в основному воно стосується усунення втрат, уникнення придбання надмірної кількості виробничих запасів та

виконання тільки тих дій, які будуть необхідними суб'єктам виробництва на наступному етапі виробничого процесу [8].

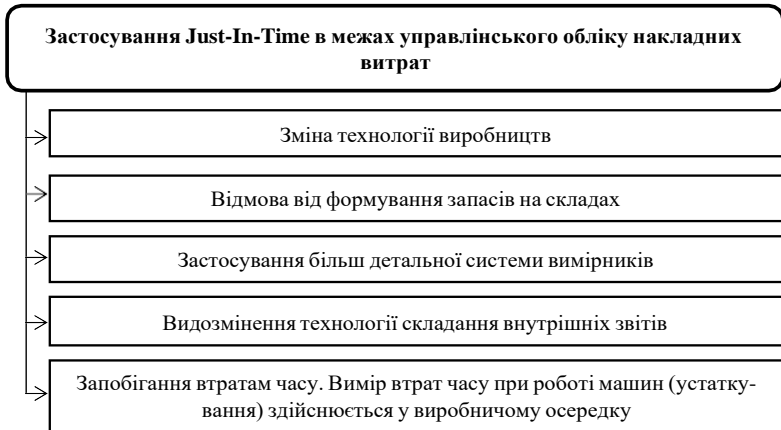


Рис. 7.22. Застосування Just-In-Time в межах управлінського обліку
Джерело: [96]

В свою чергу система “якраз вчасно” (JIT) зумовила появу низки адекватних методів обліку, зокрема калькулювання шляхом зворотного потоку (Backflush Costing), яка відноситься до різноманітності спрощених методів накопичення витрат. Система оцінки витрат на одиницю продукції, що включає метод зворотного потоку є досить легкою для розуміння і може використовуватися з будь-яким методом оцінки запасів [8].

На противагу традиційним методам управління, відповідно до яких центральна ланка планування виробництва видає виробничі завдання всім відділам і промисловим підрозділам, під час застосування JIT централізоване планування стосується лише останньої ланки логістичного ланцюга, тобто складу готової продукції. Усі інші виробничі і постачальницькі одиниці отримують розпорядження безпосередньо від чергового, що знаходиться ближче до кінця ланки логістичного ланцюга.

Прикладом є ситуація, коли склад готових виробів подав у монтажний цех заяву (що рівнозначно видачі виробничого завдання) на певну кількість виробів, монтажний цех видає розпорядження про виготовлення цехам обробки і відділу кооперування і т. д.

До переваг Just-In-Time відносяться:

- збереження конкурентоспроможності компанії — стає можливим краще задовольняти потреби клієнтів і в той же час знизити витрати (зокрема, на зберігання готових виробів).

- гнучке реагування на зміну попиту — виробництво заточене під швидке переналадження. Немає накопичення продукції — немає її морального старіння на складах. Яскравий приклад того, що буде, якщо не застосувати техніку «точно-в-строк», стала ігрова консоль Amstrad GX4000. Випущена на початку 90-их, вона безнадійно застаріла в технологічному плані, хоча і була якісно зроблена. Після першого півроку стало ясно, що ніхто не буде купувати безперспективну консоль, але виробництво не було готове до такого повороту. За 2 роки компанія-розробник постійно знижувала ціну, намагаючись продати хоч щось, і очікувано збанкрутувала.

- скорочення виробничого циклу — крім очевидного плюса в вигляді швидкості виробництва, забезпечує іншу перевагу — швидке повернення вкладень у виробництво продукції.

- вивільнення ресурсів — можна направити на виготовлення іншої продукції або виконання завдань, на які до цього не вистачало бюджету і часу.

Не позбавлена система і недоліків, до яких відносяться:

- велика залежність від постачальників — вкрай важливо знайти таких постачальників, які територіально будуть поруч з вашими виробничими потужностями або можуть швидко забезпечити необхідними матеріалами в обмежені терміни;

- можливе збільшення вартості матеріалів — замовлення невеликих партій деталей призводить до збільшення їх собівартості;

- трудова вразливість працівників — незважаючи на підвищення конкурентоспроможності компанії, а значить — гарантії трудової зайнятості — спроби своєчасної реакції на умови попиту і пропозиції призводять до поширення нетрадиційних механізмів трудового регулювання (контракти, тимчасова / проектна робота);

- в ряді випадків вигідніше зберігати товар на складі, ніж постійно довозити його — актуально переважно для малого бізнесу або виробництва, постачальники якого знаходяться в іншому регіоні / країні;

- підвищення транспортних витрат — оскільки товар довозиться в міру необхідності, а не складається на складі і видається звідти ж;

- підвищені вимоги до проектного менеджменту — в разі неналаженності робочого процесу вірогідні простой серед працівників. Без персонального таск-менеджера не обійтись;

- підвищена уразливість до погіршень міжнародної та національної економічної ситуації — наприклад, коливання цін на виробництво палива для транспорту істотно вдарить по вартості логістики, а значить і прибутковості виробництва.

Впровадження системи JIT вимагає від організації великих і довгострокових зусиль.

Ключовими факторами успіху при впровадженні є:

- підтримка керівниками всіх рівнів управління організації;
- адекватний розподіл ресурсів;
- вибудовування довгострокових, довірчих відносин з постачальниками;
- зміна корпоративної культури організації;
- зміна потоків процесів і принципів організації виробництва;
- оптимізація завантаження і роботи обладнання;
- оптимізація керування технічним обслуговуванням устаткування з метою скорочення числа поломок;
- впровадження програм підвищення якості;
- скорочення термінів поставки і збільшення їх кількості. Впровадження системи частих поставок малими партіями;
- впровадження системи пошуку, аналізу та скорочення втрат;
- процес впровадження JIT є тривалим і трудомістким.

Для роботи системи необхідно застосовувати різні методи, інструменти і техніки якості. Але найважливіше — потрібно змінити свідомість співробітників і корпоративну культуру.

Метод JIT показав настільки високу ефективність, що нині всі великі організації тією чи іншою мірою використовують елементи цього підходу.

Концептуально Just-in-time призводить до зміни поглядів за такими напрямками (рис.7.23).

Використання JIT-системи, а отже і JIT-калькулювання обмежується певними чинниками: близькістю постачальників до підприємства, оскільки вся система побудована на невеликих за обсягом і частих поставках; вузьким асортиментом однотипної продукції; сталим рівнем виробництва; стабільним ринковим середовищем [40].

У JIT-системі технологічний процес організований за принципом «неперервного потоку» (трубопроводу), коли кожна наступна операція є продовженням попередньої.

Витрати на виробництво за кожною стадією виготовлення продукту не обліковуються, а відображаються на початку звітного періоду, а потім знову фіксуються в кінці звітного періоду як витрати на закінчений обробкою продукт. Калькулювання здійснюють на останній операції, в останній точці матеріального потоку. Останньою операцією вважається відвантаження готової продукції покупцю, тобто її реалізація. Об'єктом калькулювання є готова або реалізована продукція.

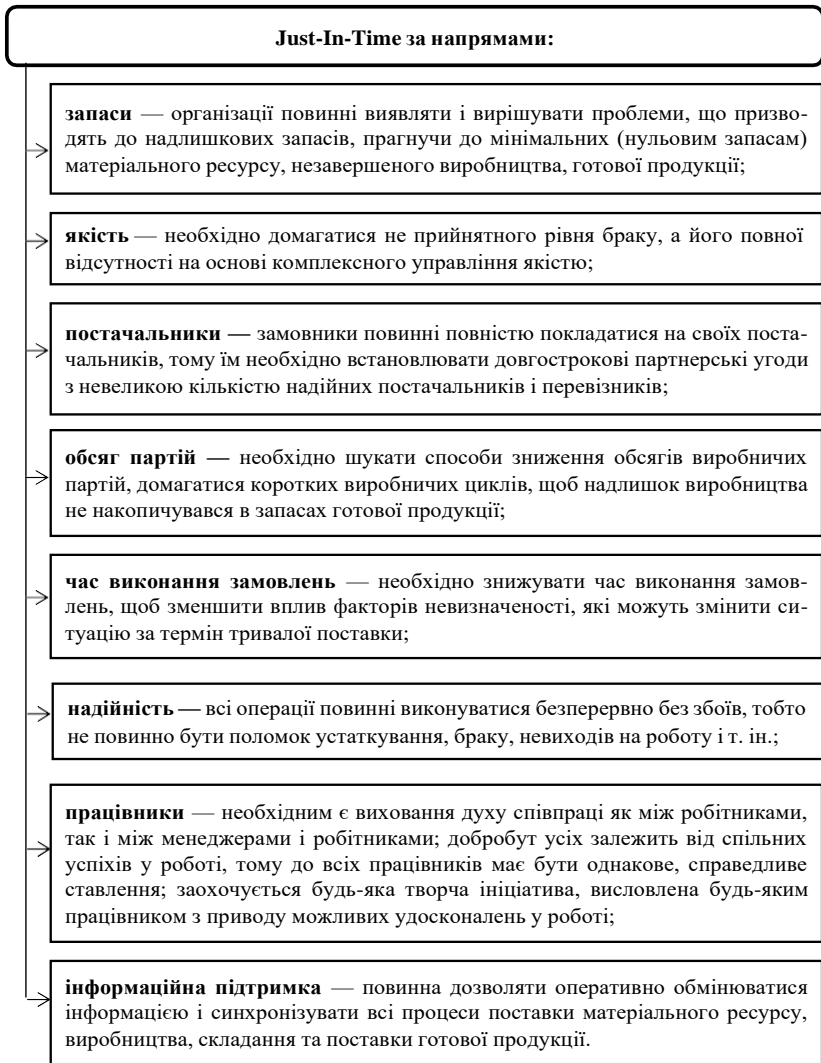


Рис. 7.23. Зміни поглядів при Just-in-time за напрямками

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Розкрийте сутність терміну кайзен.
2. Назвіть відмінності методу кайзен від цільового калькулювання.

3. Розкрийте сутність поняття ABC — калькулювання.
4. Опишіть алгоритм побудови ABC — методу калькулювання.
5. Назвіть принципи калькулювання витрат на якість.
6. Які цілі намагається забезпечити система типу JIT?
7. Дайте характеристику методу директ-костинг (direct costing);
8. Охарактеризуйте метод абсорпшн-костинг (absorption-costing);
9. Дайте характеристику методу стандарт-кост (standard-cost);
10. Охарактеризуйте метод ABC;
11. Дайте характеристику методу таргет-костинг (target-costing);
12. Охарактеризуйте метод кайзер-костинг (kaizen-costing);
13. Дайте характеристику методу бенчмаркінг витрат (benchmarking);
14. Охарактеризуйте метод CVR-аналіз (аналіз точки беззбитковості);
15. Охарактеризуйте метод кост-кілінг;
16. Охарактеризуйте метод LCC-аналіз;
17. Охарактеризуйте метод метод VCC
18. Охарактеризуйте EVA — метод економічної доданої вартості.

Рекомендована література за темою 7

1. Hansen R., Mowen M. (2009) *Cost Management: Accounting & Control*. 6th Edition. Ohio: South-Western Cengage Learning,.
2. ISO 8402-94. Управление качеством и обеспечение качества: словарь. URL:<http://www.internet-law.ru/stroyka/doc/5812/> (дата звернення 7.03.2020)
3. Swiss J. E. Adapting Total Quality Management (TQM) to Government. *Public Administration Review*. 1992. № 52(4). P. 356–362
4. Базась М.Ф., Старовойт В.А., Ковальчук О.В. Управлінський облік, як інструмент інтеграції у глобальну систему обліку. С.224-226. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/13223/1/%D0%A8%D0%BF%D0%B0%D0%BA%20%D0%9E.%D0%AE..PDF> (дата звернення 8.03.2020)
5. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир:ПП «Рута», 2002. 480с.
6. Галицкий С.В., Ворошко И.А. Роль модели «кайдзен-костинг» в системе управления затратами . *Фундаментальные исследования*. 2016. № 10-1. С. 119-123; URL: <http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40819> (дата звернення: 07.01.2020)
7. Герасименко І. М. Про методи обліку витрат в умовах ризику. Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності: Сб. науч. тр. Донецької гос. академії управління и

- ІЕП НАН України. Донецьк: ДонДАУ ІЕП НАН України, 2001. С. 126-132
8. Гольцев Д.Г. Сутність та маркетинговий підхід до поняття “якість” у системі управління якістю. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. №3(93). С.7987
 9. Давидович І.Є. Управління витратами: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320с.
 10. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. *Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво*. 2014. № 2. С. 72-76. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_2_15__ (дата звернення 03.03.2020)
 11. ДСТУ ISO 9000-2001. Системи управління якістю. Основні положення та словник. К.: Держстандарт України, 2001.
 12. Економічний аналіз (конспект). *Галерея фінансової літератури “Фінгал”*. 2018. URL: <http://ngal.com.ua/content/view/1341/39/> (дата звернення 6.03.2020)
 13. Ермакова Н.А. Процессно-ориентированная система управленческого учета. *Вестник ОГУ*. 2005. С. 80-86. URL:vestnik.osu.ru/2005_2/14.pdf (дата звернення 8.03.2020)
 14. Ефремов А. В. Управление и учет затрат при изменении качества продукции на предприятиях по системам таргет-костинг и кайдзен-костинг . *Вестник АПК Ставрополья*. 2011. № 3 С. 91-94
 15. Живиця А.М. Аналіз сучасних методів комплексного цільового управління витратами. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 7. Частина 5. 2014. С.16-19. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_07/222.pdf. (дата звернення 8.03.2020)
 16. Зорин І.В., Каверина Т.П., Квартальнов В.А. Туризм как вид деятельности. 2011. с. 112: URL : http://tourlib.net/books_tourism/zorin07.htm (дата звернення 8.03.2020)
 17. Исикава К. Японские методы управления качеством: сокр. пер. с англ. М.: Экономика, 1988. 215 с.
 18. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки. *Держава та регіони* . №5. 2007. с. 32-35
 19. Качалай В. Кайдзен-костинг: японский подход к управлению затратами на промышленных предприятиях. *Региональная экономика и управление: электронный научный журнал*. 2013. №1 (33). URL: https://www.cfin.ru/management/practice/kaizen_costing.shtml (дата звернення: 07.01.2020)
 20. Ковалев С.М. Методы анализа и оптимизации бизнес-процессов. URL: <http://www.betec.ru/index.php?id=6&sid=52> (дата звернення 5.03.2020)
 21. Костіна О.М. Діагностика та управління бізнес-процесами в контексті антикризового управління підприємством. *Економіка та суспільство*. 2017. №10. С.287-297

22. Матющенко С.Е. Основные направления совершенствования бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях. *ФЭС: финансы, экономика, стратегия*. 2013. № 6. С. 24–27.
23. Микроэкономика: Учебник / За ред. В. Д. Базилевича. К.: Знання, 2007. 677 с.
24. Ничитайлова Н. С. Концепция кайзен как малозатратный инструмент внедрения системы экологического менеджмента. *Механизм регулювання економіки*. 2009. №3(2). С. 157-161.
25. Передерієнко Н. І. Сутнісно-змістова характеристика процесів управління розвитком підприємств. *Наукові записки [Української академії друкарства]*. 2012. № 2. С.103—111.
26. Погорелов Ю.С. Предпочтение в выборе методов управления затратами. *Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр.* Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2005. №2(14). С. 142-152. URL: <http://www.pmdp.org.ua/> (дата звернення 01.03.2020)
27. Потій В.З., Куліш Г.П. Теоретичні підходи до управління витратами підприємства. *Формування ринкової економіки: наук. зб. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; [відп. ред. О. О. Беляєв.]* 2013. Вип. 29. С. 357-370.
28. Проданчук М.А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/strategichne-upravlinnya-vitratami-agrarnih-pidприємств.html> (дата звернення 6.03.2020)
29. Рогатенюк Э.В. Характеристика современных методов управления затратами. *Экономика Крыма*. 2012. № 3 (40). С. 287–295.
30. Рогатюк О.В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах. URL: http://www.rusnauka.com/2_K_AND_2011/ (дата звернення 01.03.2020)
31. Славников Д. Таргетирование затрат на практике. *Справочник экономиста*. 2007. №3. С. 7-11
32. Смирнов И. Г. Опыт японской логистики и его применение в Украине: от «КАНБАН» до «ГЕМБА КАЙЗЕН». *Внешняя торговля*. 2008. №1. С. 11-17
33. Управленческий учет [Аткинсон Э., Бангер Р., Каплан Р., Янг М.] М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. 878 с.
34. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат. Пер. з нім. під кер. і наук. ред. М.Г. Грещака. К.: Таксон, 2000. 520 с.
35. Хринюк О.С., Корчовна М.Р. Технологія abc-методу розподілу витрат на основі видів діяльності. *Ефективна економіка*. 2014. №3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2837> (дата звернення 1.03.2020)
36. Шутько Т.І. Економічна сутність управління витратами підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. №12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?Op=1&z=3681> (дата звернення 1.03.2020)

АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ

ТЕМА 8.

АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

8.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»

Забезпечення конкурентоспроможності підприємств на основі системи прийняття оптимальних рішень, передбачає виділення, аналіз і оцінку величезної кількості факторів, що несуть в собі ризики і загрози.

Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку (далі– ВОП-аналіз) — це інструмент управлінського обліку, який виявляє взаємозв'язок між загальними витратами, продажами і прибутком. Співвідношення витрат і прибутку є одним з вагомих методів обліку витрат і управління. Це потужний інструмент, який дає майже абсолютну картину структури прибутку і допомагає в його плануванні. Також він може надати відповідь на питання «що якщо», розкривши обсяг, необхідний для виробництва. Ця концепція актуальна в усіх областях прийняття рішень, особливо в короткостроковій перспективі.

Отже, *основною метою* ВОП-аналізу є встановлення змін, які відбуються з прибутком, якщо зміняться певний рівень продуктивності чи обсягів виробництва. Ця інформація має суттєве значення, оскільки найбільш суттєвою змінною величиною, яка впливає на дохід (виручку) є обсяг виробництва.

Аналіз ВОП — це аналітичний підхід до вивчення взаємозв'язку між витратами та доходами за різних рівнів діяльності підприємства. Він дозволяє дослідити зміни, що відбуваються з операційним прибутком унаслідок зміни певних параметрів діяльності господарюючого суб'єкта — ціни продукції, обсягу продажу, а також величини і складу витрат [32].

Цей аналіз вимагає, щоб усі витрати підприємства, в тому числі виробничі, адміністративні та витрати на збут, були визначені як змінні або постійні (рис. 8.1).

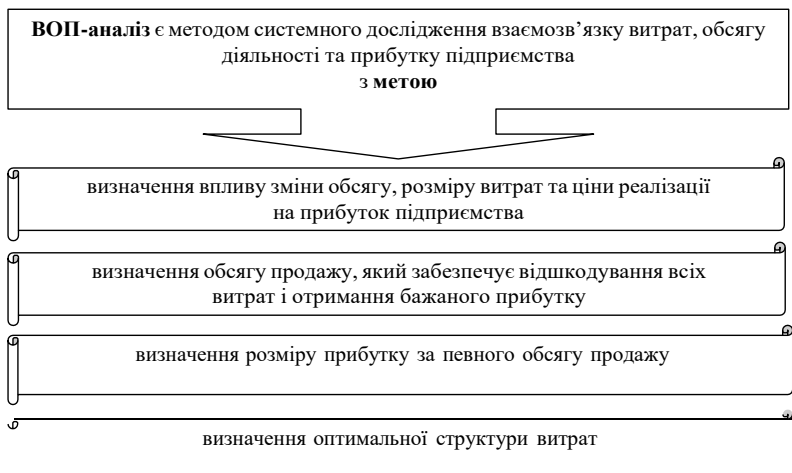


Рис. 8.1. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

До **методів ВОП-аналізу** відносять **математичні** (метод рівняння, маржинальний метод) та **графічні** (графік беззбитковості, взаємозв'язок "**витрати — обсяг — прибуток**", маржинальний дохід).

Точка беззбитковості — рівень діяльності, за якого загальні доходи підприємства дорівнюють загальній величині витрат. Це — **обсяг діяльності підприємства, коли доходи дорівнюють витратам**. Відповідно фінансовий результат дорівнює нулю. Тобто це обсяг реалізації, по досягненні якого підприємство починає отримувати прибуток.

Відобразимо у вигляді формули 8.1:

$$\text{Точка беззбитковості} = \text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість продажу} + \text{Постійні витрати} \quad (8.1)$$

Графік беззбитковості демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від продажу за різних обсягів діяльності підприємства і відповідно динаміку зміни величини прибутку. За допомогою цього графіку можна одержати повне уявлення про залежність між доходами й витратами господарюючого суб'єкта. Для його формування необхідно послідовно відобразити три лінії:

лінію загальних витрат, яка створюється шляхом додавання до величини постійних витрат змінної складової;

лінію постійних витрат, що наноситься паралельно горизонтальній осі;

лінію доходу від реалізації, яка також формується за допомогою двох значень обсягу діяльності [32].

Графік беззбитковості наведено на рис. 8.2.

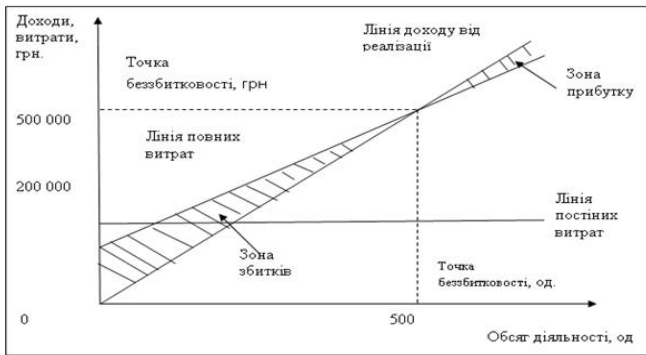


Рис. 8.2. Графік беззбитковості

Залежність прибутку від обсягу діяльності та величини витрат зазвичай подається таким чином (форм. 8.2):

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Загальні доходи} - \text{Загальні витрати} \quad (8.2)$$

Результат, одержаний за допомогою цієї формули відповідає побудові звіту про фінансові результати, тому що він призначений для розкриття інформації про доходи та витрати діяльності підприємства за звітний період.

Якщо взяти до уваги рівень діяльності, а саме обсяг продажу і поведінку витрат, то це рівняння можна трансформувати у такий спосіб (форм. 8.3):

$$\text{Операційний прибуток} = (\text{Ціна продажу} \times \text{Кількість продажу}) - [(\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість продажу}) + \text{Постійні витрати}] \quad (8.3)$$

Звідси отримаємо формулу 8.4:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{кількість продажу} \times (\text{ціна продажу} - \text{змінні витрати на одиницю}) - \text{постійні витрати} \quad (8.4)$$

Точку беззбитковості розглядають як беззбитковий обсяг продажу у натуральних одиницях або у грошовому вимірі (формули 8.2; 8.3), а також як беззбиткову виробничу потужність.

На рис. 8.3 розглянемо основні способи збільшення прибутку підприємства:



Рис. 8.3. Чотири основні способи збільшення прибутку підприємства

Маржинальний метод базується на визначенні **маржинального доходу** — різниці між доходом від реалізації та змінними витратами підприємства.

Маржинальний дохід — це резерв, який формується в ході діяльності підприємства для покриття постійних витрат і формування прибутку, а отже приріст маржинального доходу завжди означає приріст прибутку.

Розрізняють два види маржинального доходу: на одиницю продукції та загальний (форм. 8.5; 8.6):

$$\text{Маржинальний дохід на одиницю} = \text{Ціна реалізації} - \text{Змінні витрати} \quad (8.5)$$

$$\text{МД}_{\text{заг.}} = \text{Операційний прибуток} - \text{Постійні витрати} \quad (8.6)$$

Графік маржинального доходу наведено на рис. 8.4.

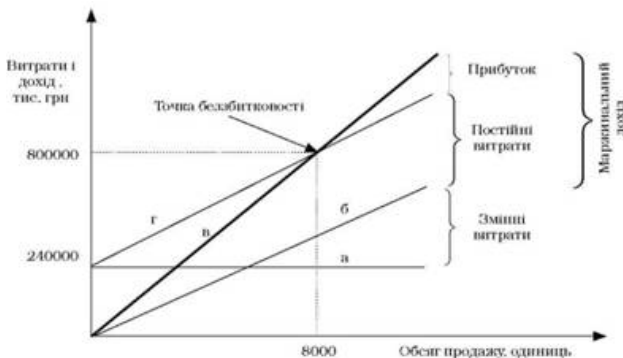


Рис. 8.4. Графік маржинального доходу

Для побудови **графіка маржинального доходу** спочатку відображають лінію змінних витрат, потім — паралельно до неї лінію загальних витрат і, нарешті, лінію доходу від реалізації.

При цьому маржинальний дохід визначається вертикальною відстанню між лініями виручки від реалізації та змінних витрат. Даний графік дозволяє здійснити аналіз динаміки приросту прибутку підприємства, тотожний приросту маржинального доходу. Швидкість такого приросту, як було зазначено вище, характеризується величиною коефіцієнта маржинального доходу, тобто кутом між лініями виручки й змінними витратами [32].

Коефіцієнт маржинального доходу означає, яку величину маржинального доходу приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку. Він характеризує величину, на яку змінюється прибуток за зміни обсягу реалізації (форм. 8.7):

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Ціна реалізації}} = \frac{\text{Ціна реалізації} - \text{Змінні витрати на одиницю}}{\text{Ціна реалізації}} \quad (8.7)$$

Таким чином, **коефіцієнт маржинального доходу** використовують для розрахунку впливу зміни обсягу діяльності на розмір прибутку. Оскільки він не залежить від обсягу випуску або продажу продукції, то краще характеризує ефективність виробництва того чи іншого виду продукції в короткостроковій перспективі, ніж рентабельність.

В натуральних одиницях обсяг реалізації для отримання запланованої величини операційного прибутку визначається за формулою 8.8:

$$\text{Обсяг реалізації в натуральних одиницях} = (\text{постійні витрати} + \text{запланований прибуток}) / \text{маржинальний дохід на одиницю} \quad (8.8)$$

В грошових одиницях обсяг реалізації для отримання запланованої величини операційного прибутку розраховується за формулою 8.9:

$$\text{Обсяг реалізації в гривнях} = (\text{постійні витрати} + \text{запланований прибуток}) / \text{коефіцієнт маржинального доходу} \quad (8.9)$$

Наприклад, у підприємства, яке виготовляє один вид продукції, змінні витрати на одиницю продукції — 20 грн, а загальні постійні — 20 тис. грн. Ціна продажу одиниці продукції — 40 грн. Підприємство прагне отримати прибуток у розмірі 45 тис. грн. Який обсяг продажу забезпечить одержання такого прибутку?

Відповідно до формул 8.8-8.9 визначимо, що для отримання прибутку у розмірі 45 000 грн. підприємству необхідно реалізувати 3 250 одиниць або досягти рівня продажу — 130 000 грн.:

Обсяг реалізації в натуральних одиницях = (постійні витрати + запланований прибуток) / маржинальний дохід на одиницю = $(20\ 000 + 45\ 000) / 40 - 20 = 3\ 250$ одиниць

Обсяг реалізації в гривнях = (постійні витрати + запланований прибуток) / коефіцієнт маржинального доходу = $20\ 000 + 45\ 000 / 0,5 = 130\ 000$ грн.

А якщо підприємство змушене буде скоротити поточний обсяг своєї діяльності на 600 од., то слід очікувати зменшення прибутку на суму 2 500 грн. (форм. 8.10) :

Зміна у величині прибутку = запланована зміна в обсязі реалізації в гривнях x коефіцієнт маржинального доходу = $600 \times 40 \times 0,5 = 12\ 000$ грн. (8.10)

Отже, в процесі ВОП-аналізу постійно вивчається взаємозалежність між зміною обсягів виробництва і доходами від реалізації, витратами та чистим прибутком.

8.2. Аналіз чутливості прибутку

ВОП-аналіз ще називають аналізом чутливості. За його допомогою досліджуються зміни, які здійснюються з операційним прибутком підприємства під впливом певних змін параметрів його діяльності. Такими факторами є: обсяг продажу, ціна реалізації продукції та витрати підприємства (рис. 8.5).

Взаємозалежність між витратами, обсягом діяльності та прибутком складає основну модель фінансової діяльності підприємств. З його поміччю можна отримати відповіді на питання: [32].

- яку кількість продукції слід реалізувати задля отримання запланованого розміру прибутку;
- який прибуток одержить підприємство за певного обсягу діяльності;
- який має бути обсяг діяльності для покриття всіх витрат і отримання прибутку;
- який розмір витрат за певного обсягу продажу може дозволити собі підприємство, щоб уникнути збитків.

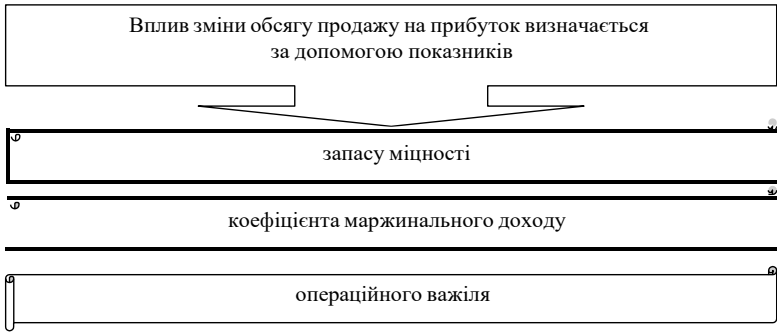


Рис. 8.5. Аналіз чутливості прибутку (*Sensitivity Analysis*)

Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток визначається за допомогою коефіцієнта маржинального доходу (форм. 8.7):

Також використовуються такі показники як запас міцності та операційний важіль.

Запас міцності (*Margin of Safety*) — величина, на яку фактичний (чи запланований) обсяг продажу перевищує безготівковий обсяг продажу (форм. 8.11):

$$\text{Запас міцності} = \text{Дохід} - \text{Точка беззбитковості} \quad (8.11)$$

або

$$\text{Запас міцності} = \text{Обсяг продажу} - \text{Беззбитковий обсяг продажу} \quad (8.12)$$

Запас міцності відображає граничну величину зниження обсягу продажу без ризику отримати збитків.

Наприклад, підприємство запланувало реалізувати 2000 одиниць продукції за ціною 30 грн. за одиницю, а точка беззбитковості становить 1000 одиниць.

Отже, підприємство може знизити обсяг продажу в межах 1000 одиниць (2000 – 1000) або 30000 грн. [(2 000 x 30) – (1000 x 30)] не ризикуючи отримати збитки.

Також підприємства використовують коефіцієнт запасу міцності. **Коефіцієнт запасу міцності** (*Margin of Safety Ratio*) — це співвідношення запасу міцності та фактичного (або запланованого) обсягу продажу (форм. 8.13; 8.14):

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Дохід}} \quad (8.13)$$

Або

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Обсяг запасу міцності}}{\text{Обсяг продажу}} \quad (8.14)$$

Згідно даних нашого прикладу коефіцієнт запасу міцності дорівнює:

$$1\ 000 \div 2\ 000 = 0,5.$$

Чим більше значення має коефіцієнт запасу міцності, тим менше ймовірність того, що підприємство отримає збитки при зменшенні обсягу продажу.

Операційний важіль (*Operating Leverage*) — це співвідношення постійних та змінних витрат, і це забезпечує збільшення прибутку, ніж при зростанні обсягу продажу.

Кількісним показником операційного важеля є його фактор, що обчислюється за формулою 8.15:

$$\text{Фактор операційного важеля} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Маржинальний дохід}} \quad (8.15)$$

Отриманню прибутку та його максимізації сприяють поточні управлінські рішення (*наприклад, прийняття нового замовлення, припинення випуску певної продукції, оптимізація структури випуску, визначення мінімально можливої ціни реалізації тощо*).

Завдання керівництва полягає в тому, щоб здійснювати управління кожним чинником, який впливає на прибуток, для збільшення рентабельності підприємства в цілому.

Отже, можна вважати, що призначення аналізу чутливості полягає у визначенні витрат, обсягу реалізації та прибутку при заданих параметрах інших показників.

8.3. Аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» за умов асортименту

На практиці більшість підприємств виробляє або реалізує кілька видів продукції (товарів, робіт, послуг). При цьому аналіз **ВОП-аналіз** ускладнюється і базується на комбінації (структурі) продажу та показника середньозваженого маржинального доходу.

Комбінація продажу (*Sales Mix*) — це співвідношення різних видів продукції у загальному обсязі продажу.

1. Це співвідношення може виражатися у відсотках або у пропорції виробів (наприклад, 1 до 2) [26].

Наприклад, підприємство виготовляє два види продукції: «А» та «В». Є такі дані про ці вироби за звітний період (табл. 8.1):

Таблиця 8.1

Дані по підприємству за звітний період

№	Показник	Виріб		Всього
		А	В	
1	Обсяг продажу, од.	70 000	30 000	100 000
2	Ціна за одиницю, грн	14	6	X
3	Змінні витрати на одиницю, грн.	9	4	X
4	Загальні постійні витрати, грн.	X	X	250 000

З наведених даних видно, що підприємство має таку комбінацію продажу: 70% від загального обсягу продажу становлять вироби «А», а 30% — виріб «В».

2. **ВОП-аналіз** за умов асортименту передбачає, що всі постійні витрати є непрямими щодо конкретних видів продукції. На практиці більшість постійних витрат мають саме такий характер [26].

Проте, якщо окремі види постійних витрат (наприклад, амортизація спеціального устаткування) пов'язані з виробництвом певного виду продукції, то застосовують аналіз щодо кожної окремої виробничої лінії, а не для виробництва загалом.

8.4. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»

ВОП-аналіз використовується для визначення того, як зміни в затратах і об'єктах впливають на операційний і чистий дохід компанії. При виконанні цього аналізу, необхідно враховувати декілька припущень, зображених на рис.8.4.

Якщо одне або більше припущень не дотримуються, то застосування розглянутого аналізу може призвести до некоректних результатів, і, як наслідок, прийняття на їх основі неправильних рішень.

Отже, основним призначенням **ВОП — аналізу** є можливість з'ясувати сутність його складових за умови внесення змін у діяльність підприємства.

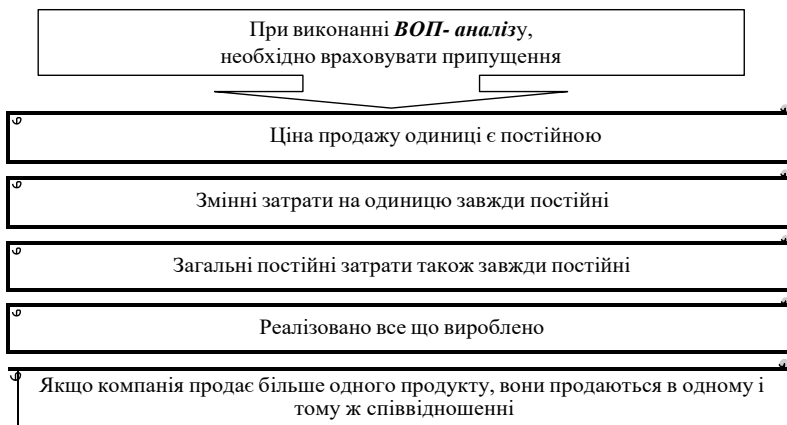


Рис. 8.5. Припущення, покладені в основу **ВОП-аналізу**

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток».
2. Призначення аналізу чутливості прибутку.
3. Особливості аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» за умов асортименту.
4. Які припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»?
5. За допомогою яких показників визначається вплив зміни обсягу продажу на прибуток?

Рекомендована література за розділом 8

1. Anthony, R. & Rees J. *Uchet: situatsii i primery [Accounting: situations and examples]*. М.: Finances and statistics, 1998.
2. Добровський В.М. *Управлінський облік: навчальний посібник*. 2-ге вид., без змін. КНЕУ, 2008. 235 с.
3. Голов С.Ф. *Управлінський облік. Підручник*. К.: Лібра, 2003. 704 с.

ТЕМА 9.

АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

9.1. Сутність релевантного підходу при прийнятті управлінських рішень

Керівництво підприємства постійно приймає управлінські рішення, які стосуються як щоденної діяльності, так і майбутньої стратегії розвитку.

Сам процес прийняття рішень є однією з функцій процесу управління, а управлінське рішення засноване на аналізі оперативної і достовірної інформації, що встановлює цілі, містить визначену програму дій та формулює реальну управлінську ситуацію (рис. 9.1) [26].

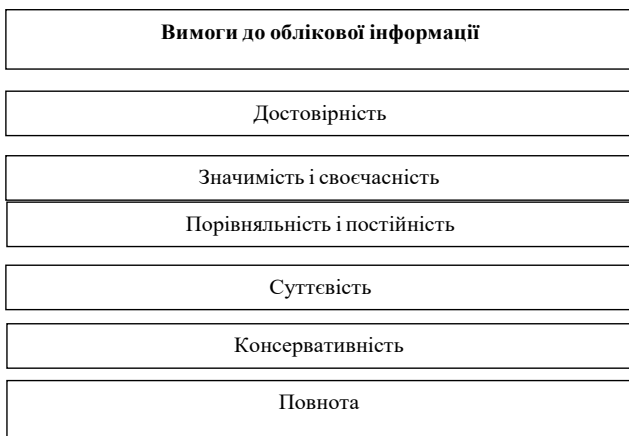


Рис. 9.1. Вимоги до облікової інформації

Облікова інформація, що використовується менеджером для прийняття управлінських рішень, мусить бути релевантною, оперативною та достовірною.

Забезпечити менеджера такою інформацією є одним з завдань бухгалтера.

До основних характеристик облікової інформації відноситься те, що: по-перше, облік розкриває економічні наслідки раніше прийнятих рішень;

по-друге, облік є ключовим джерелом інформації для здійснення належного контролю за ефективним використанням ресурсів;

по-третє, облік є інформаційною опорою прийняття управлінських рішень.

Управлінські рішення класифікують за об'єктами, часовим горизонтом, змістом процесу управління, ступенем участі спеціалістів, вони бувають організаційні, економічні, технічні, соціальні та ін. (рис. 9.2) [32]:

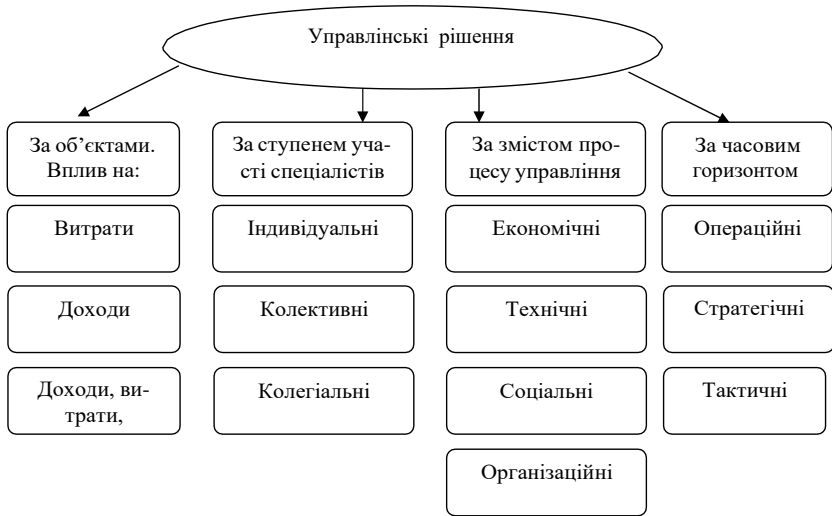


Рис. 9.2. Загальна класифікація управлінських рішень

Управлінське рішення — це вибір одного із можливих альтернативних варіантів, спрямованого на досягнення поставленої мети.

Наприклад, метою некомерційних організацій є забезпечення послугами споживачів в межах своїх можливостей, а метою комерційних підприємств — максимізація прибутків та мінімізація збитків, тощо.

Рішення приймаються на рівні: керівництва; менеджерів; начальників відділів; цехів; дільниць у вигляді наказів, розпоряджень, планів, тощо. Якщо дані обліку задовольняють чітко визначені потреби користувачів — ця інформація є **релевантною**.

Існує релевантний підхід щодо прийняття управлінських рішень.

1. Дані обліку повинні задовольняти визначені інформаційні потреби користувачів.

2. Релевантною вважається тільки оперативна інформація, тому що з часом її цінність втрачається.

3. Релевантними є лише витрати і доходи, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення і це стосується лише майбутніх доходів і витрат.

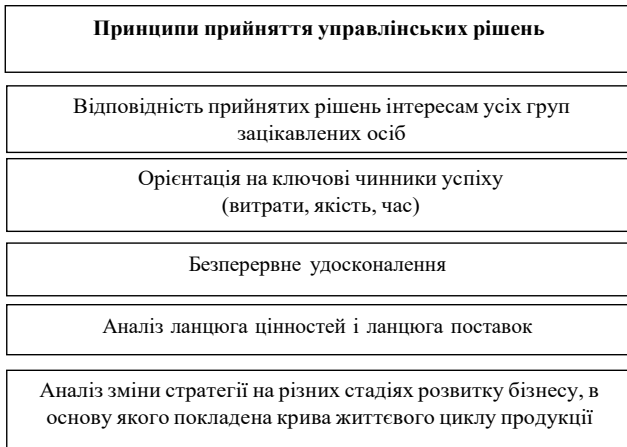


Рис. 9.3. Принципи прийняття управлінських рішень

Процес прийняття рішень розглядається як вибір найкращої з можливих альтернатив у вузькому розумінні та як упорядкування існуючих альтернатив у широкому значенні і містить кілька етапів (рис. 9.4):

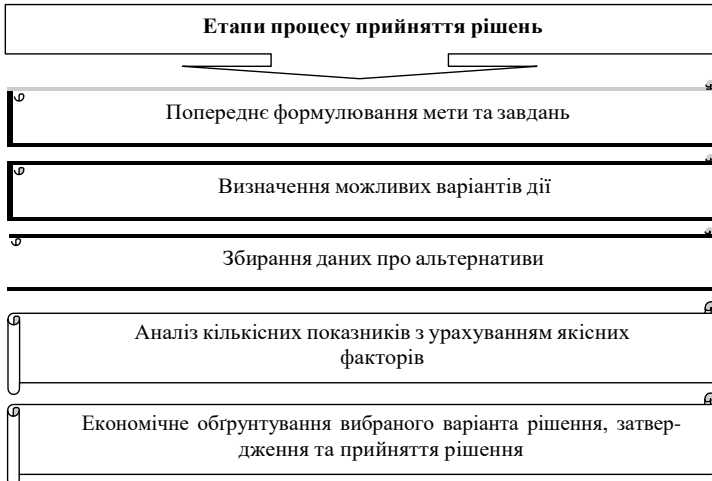


Рис. 9.4. Процес прийняття рішень

Взагалі, процес прийняття рішень є заключною стадією управління. До основних етапів прийняття управлінських рішень відносяться не тільки виявлення проблеми та розробка варіантів рішення, а і реалізація, контроль та оцінка його виконання.

Отже, система управлінського обліку повинна бути спрямована не тільки на інформаційне забезпечення, а й на те, щоб при прийнятті управлінських рішень були враховані інтереси всіх внутрішніх та зовнішніх користувачів.

9.2. Аналіз релевантної інформації при існуванні варіантів альтернативних рішень

Процес прийняття рішень перш за все — це процедура вибору між різними альтернативами. Сам термін «альтернатива» означає один з можливих варіантів дій для отримання запланованого результату найоптимальнішим шляхом.

Таким чином, прийняти рішення — це значить обрати один варіант з декількох, що відповідає поставленій перед підприємством меті. А сам процес прийняття рішень можна розглядати як вибір найкращої з можливих альтернатив або як упорядкування існуючих.

При аналізі релевантної інформації для прийняття управлінських рішень враховуються не тільки дійсні (реальні), а й альтернативні витрати (рис. 9.5):



Рис. 9.5. Визначення дійсних (реальних) та альтернативних витрат

В бухгалтерських реєстрах дійсні витрати відображаються по мірі їх виникнення. Взагалі, обліковці в процесі поточної діяльності постійно аналізують релевантні показники рішення питань і враховують фактори впливу на них.

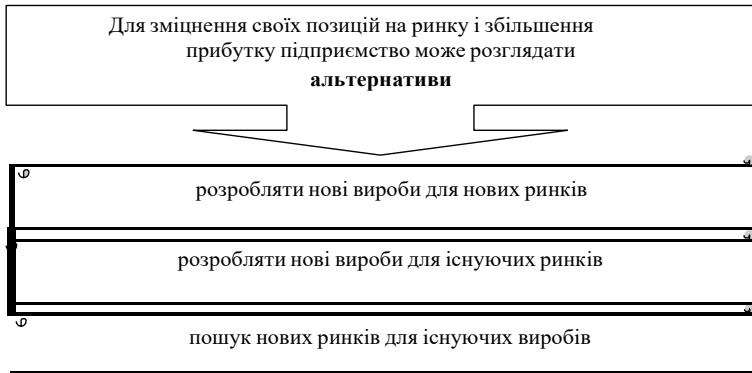


Рис. 9.6. Розгляд альтернатив для збільшення прибутку і зміцнення позицій підприємства на ринку

В свою чергу, менеджери, аналізуючи ситуації, які виникають в процесі поточної діяльності, постійно обирають серед альтернативних рішень. До типових варіантів альтернативних рішень відносяться (рис. 9.7):

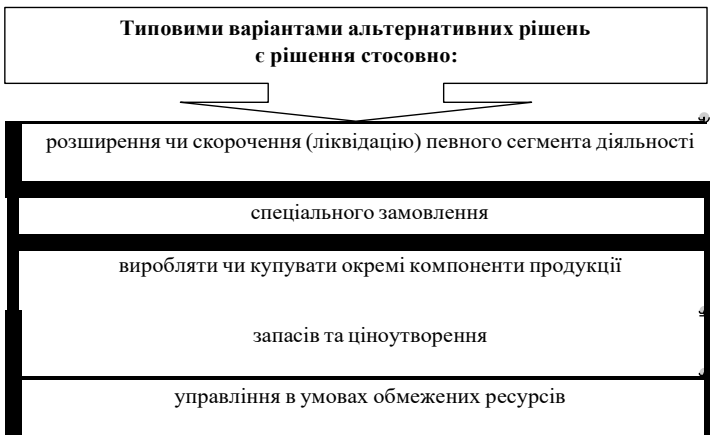


Рис. 9.7. Типові варіанти альтернативних рішень

Розглянемо варіанти альтернативних рішень детальніше на рис. 9.8:

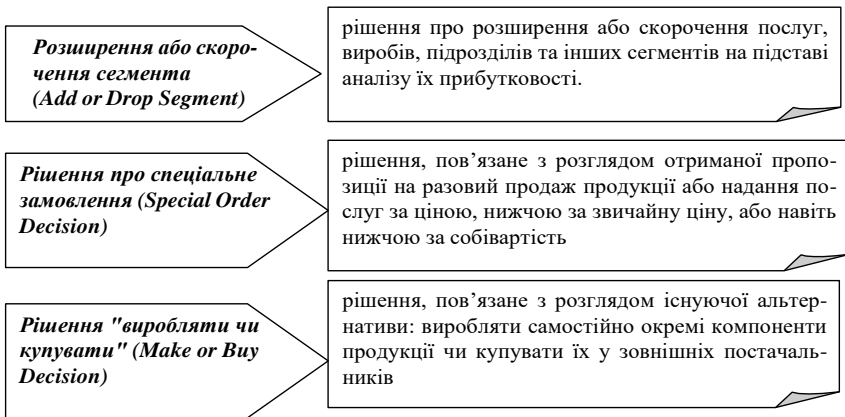


Рис. 9.8. Варіанти альтернативних рішень

Вибір серед кількох варіантів оптимального рішення здійснюють на підставі диференційного аналізу релевантної інформації (рис. 9.9).

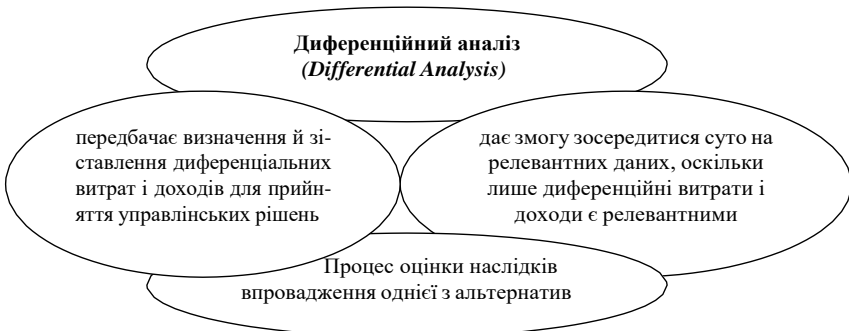


Рис. 9.9. Визначення диференційного аналізу релевантної інформації

Релевантний підхід — це зосередження уваги тільки на релевантній інформації в процесі прийняття рішення, що при значному обсязі інформації дозволяє прискорити і полегшити процес прийняття ефективного управлінського рішення (рис. 9.10) [26].

Отже, ті доходи та витрати, які зростатимуть або зменшуватимуться внаслідок прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Тобто це — дані, які характеризують додаткові вигоди і втрати, пов'язані з діями щодо здійснення обраної альтернативи. Що стосується витрат то слід підкреслити, що їх поведінка не визначає однозначно їх релевантність. Найчастіше релевантними виступають змінні витрати, адже основна частина операційних рішень пов'язана зі зміною обсягу діяльності.

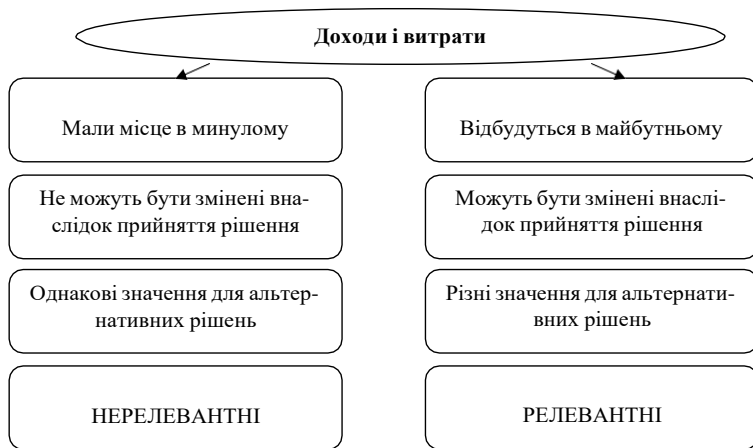


Рис. 9.10. Критерії релевантності [99]

Наприклад, якщо керівництво розглядає можливість виготовлення додаткової партії продукції понад план, то для цього необхідно придбати і додаткові матеріали [32].

Методом порівняння диференційних витрат і доходів можна визначити диференційний прибуток (або збиток), котрий характеризує економічну вигоду того чи іншого рішення (рис.9.11).

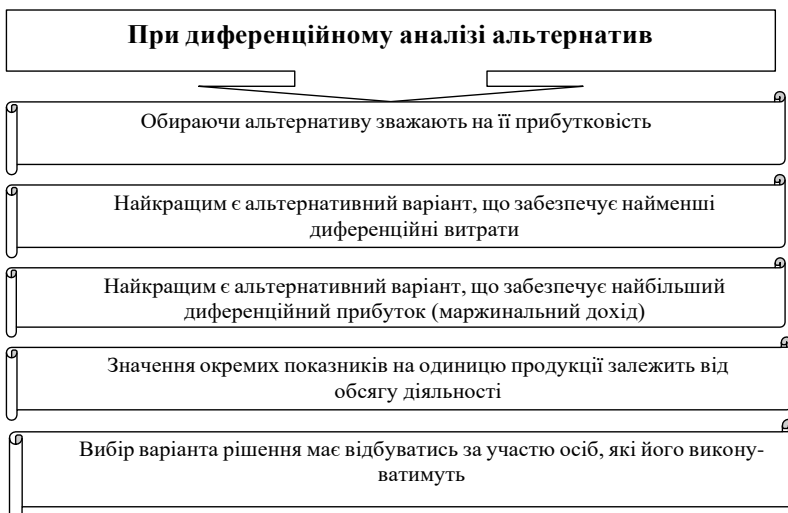


Рис. 9.11. Застосування диференційного аналізу для вибору найкращих альтернатив

Таким чином, аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень є запорукою знаходження оптимальної альтернативи пов'язаної з визначенням доходів та витрат компанії.

9.3. Прийняття управлінських рішень щодо оптимального використання ресурсів за умов обмежень

Прийняття управлінських рішень щодо оптимального використання обмежених ресурсів зумовлена існуванням певних чинників, які обмежують виробництво або реалізацію продукції (робіт та послуг).

В процесі поточної діяльності кожне підприємство періодично має, *наприклад*, недостатню наявність обігових коштів, матеріальних ресурсів (сировини), виробничих потужностей, тощо.

Обмеження — це фактори, які обмежують виробництво або реалізацію продукції (робіт та послуг).

Наприклад, до обмежень відносяться: робоча сила, грошові кошти, попит на продукцію, матеріальні ресурси, виробнича потужність.

Діючи за умов існуючих обмежень, підприємство змушене обирати ті види продукції, робіт або послуг, виробництво яких є самим вигідним. Обмеження класифікують за кількістю чинників (рис. 9.12):

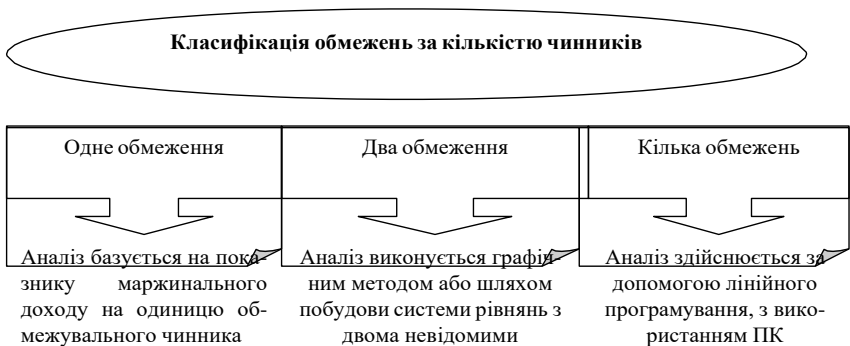


Рис. 9.12. Методи оптимізації виробництва при різній кількості обмежувальних факторів

Необхідно приймати рішення, яка продукція (роботи, послуги) найприбутковіші. Результати рішення — вибір оптимальної комбінації виробів.

Аналіз за наявності одного обмеження здійснюється поетапно (рис. 9.13):

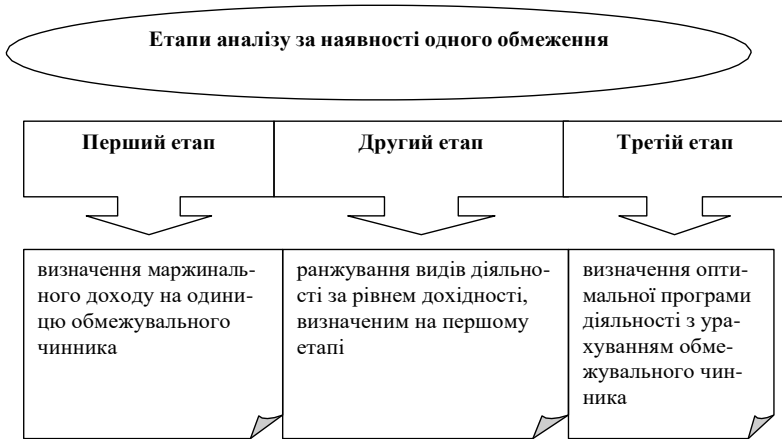


Рис. 9.13. Етапи аналізу за наявності одного обмеження

Під час аналізу за наявності одного обмеження необхідно врахувати потреби мінімального забезпечення попиту з усіх видів продукції або дотримання обов'язкового асортименту і те, що аналіз ґрунтується на показнику маржинального доходу на одиницю вимірювання обмежувального чинника (одиницю сировини, людино-годин, одиницю потужності, машино-годину, тощо) [26].

Аналіз за наявності трьох і більше обмежень здійснюється при допомозі лінійного програмування (рис. 9.14).

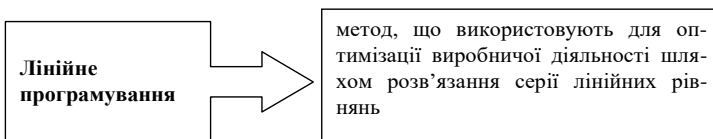


Рис. 9.14. Визначення лінійного програмування

При виконанні аналізу за двох обмежень будується система координат, по осі x якої позначають один вид продукції (наприклад, A), а по осі y — другий (B) або розв'язується система лінійних рівнянь з двома невідомими.

Процес лінійного програмування проводять у порядку, що вказаний на рис. 9.15:

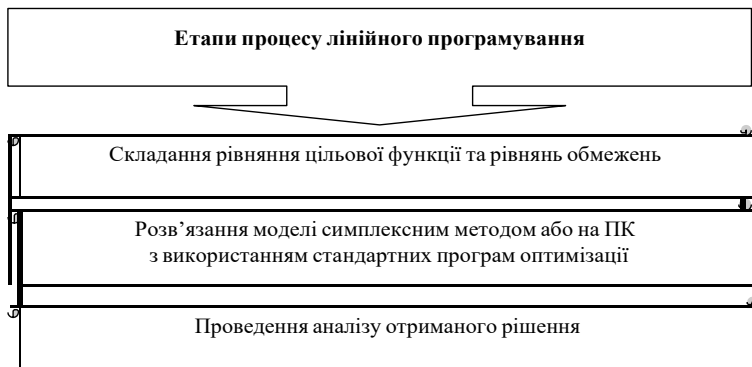


Рис. 9.15. Етапи процесу лінійного програмування

Для складання рівняння цільової функції необхідно визначитися зі змінними величинами (обсяги виробництва окремих видів продукції) та цільовою функцією, тобто метою, якої ми хочемо досягти (певна сума прибутку або сума маржинального доходу).

Розв'язання моделі, як правило, виконують за допомогою ПК. У результаті отримують рівняння, параметри якого показують, скільки одиниць продукції кожного виду доцільно виробляти (x) та яку суму доходу це забезпечить [26].

9.4. Обґрунтування рішень щодо запасів та ціноутворення

Вагомою складовою оптимізації процесу постачання є визначення величини партії сировини та матеріалів, яка надходить від постачальника.

Торговельні, *наприклад*, підприємства вкладають значні кошти у товарні запаси. Є декілька причин чим це зумовлено (рис. 9.16), але головним фактором політики матеріально-технічного постачання вважають розрахунок оптимального розміру замовлення або партії [99].

Існує два варіанти постачання сировини та матеріалів: постачання невеликих обсягів через короткі проміжки часу, постачання великих обсягів через тривалі проміжки часу. Також значення має вплив таких факторів як розмір підприємства, якість матеріалів та сировини, величина витрат зберігання запасів, потреби виробництва в сировині та матеріалах за плановий період, розмір цін, тощо.

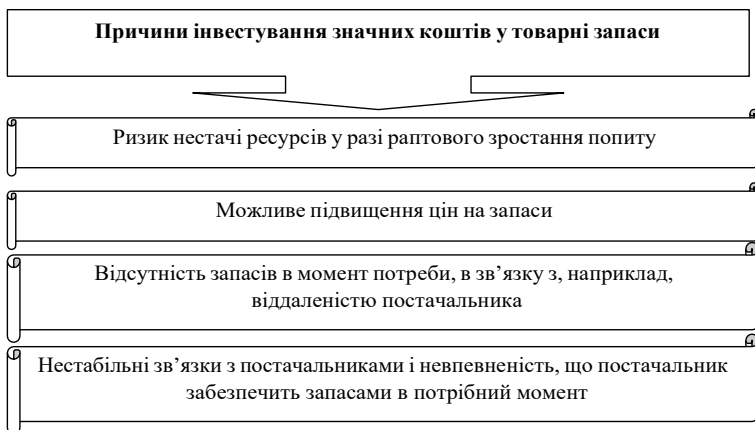


Рис. 9.16. Причини інвестування значних коштів у товарні запаси

Головним чинником політики матеріально-технічного постачання вважається розрахунок оптимального розміру замовлення або партії — метод «економічного розміру замовлення» (ЕРЗ).

Застосування методу ЕРЗ дозволяє досягти мінімальних витрат, пов'язаних з утриманням запасів, і відповісти на питання скільки коштує замовлення та коли оформляти замовлення [99].

Для визначення оптимальної партії поставок використовується форм. 9.1:

$$E = 2 AP / 3, \text{ де} \quad (9.1)$$

E — розмір замовлення,

A — річна потреба одиниць запасу,

P — витрати на виконання замовлення,

3 — поточні витрати на зберігання одиниці замовлення.

Якщо відомо розмір замовлення (E), можна визначити число замовлень, які потрібно розмістити протягом одного року (форм. 9.2):

$$n = A / E, \text{ де} \quad (9.2)$$

n — число замовлень.

Інтервал між двома послідовними замовленнями (за умови, що в році 250 робочих днів) складає (форм. 9.3):

$$t = 250 / n \quad (9.3)$$

Загальні витрати можна обчислити, використовуючи формулу 9.4:

$$C = A \times P / E + E \times 3 / 2, \text{ де} \quad (9.4)$$

E — значення будь-якої партії поставок (необов'язково оптимальної).

На практиці ЕРЗ часто обчислюють за формулою 9.5:

$$EOQ = \sqrt{2D \times P / H}, \text{ де} \quad (9.5)$$

EOQ — економічний розмір замовлення,

D — потреба одиниць запасу впродовж визначеного періоду,

P — витрати на виконання замовлення,

H — витрати на зберігання одиниці замовлення впродовж визначеного періоду [26].

Модель економічного розміру замовлення базується на припущеннях, зокрема (рис. 9.17):

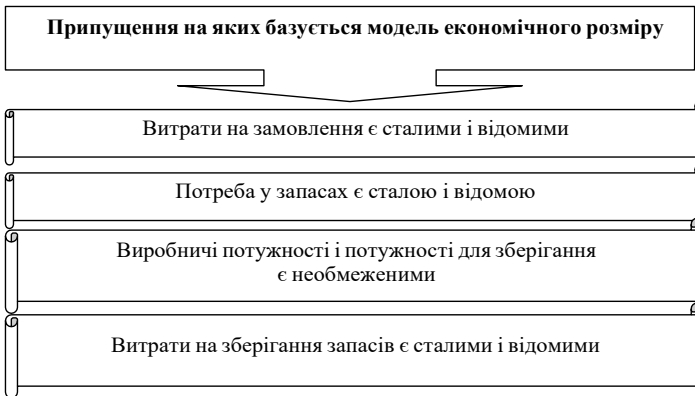


Рис. 9.17. Припущення на яких базується модель економічного розміру

Крім того, прибутковість діяльності безпосередньо залежить від встановлення оптимальної ціни продажу за існуючих величини витрат, комбінації та обсягу продажу (ВОП-аналіз).

Рішення стосовно ціноутворення

До важливих управлінських рішень відноситься і встановлення ціни на продукцію, роботи або послуги підприємства, при цьому доводиться враховувати багато чинників.

Основні чинники, що впливають на ціноутворення, наведено на рис. 9.18.

На всіх етапах життєвого циклу продукту попит є надзвичайно важливим для підприємства. Також підприємства повинні швидко реагувати на зміну цін конкурентами і при зниження ціни конкурентами – оперативно переглядати ціни на свою продукцію.

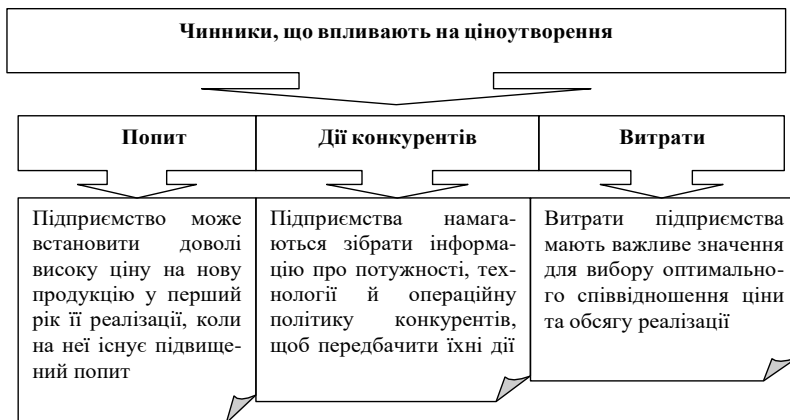


Рис. 9.18. Чинники, що впливають на ціноутворення

Таким чином, вибір моделі ціноутворення і стратегії діяльності підприємства залежить від мети фірми, часового аспекту і результатів дослідження ринку.

Зазвичай розглядають дві моделі ціноутворення: економічну та ціноутворення на основі витрат.

Економічна модель ціноутворення базується на припущенні, що фірма намагається встановити ціну реалізації на рівні, який забезпечує максимальний прибуток.

При монополістичній конкуренції зміна ціни безпосередньо впливає на обсяг реалізації. Передбачення еластичності ціни дає змогу встановити динаміку маржинального доходу, що зменшується по мірі зростання обсягу реалізації (рис. 9.19).

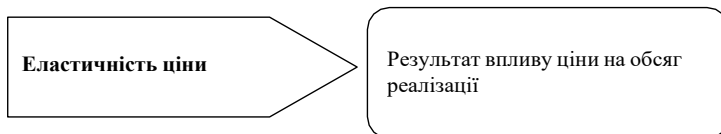


Рис. 9.19. Визначення еластичності ціни

Поряд з маржинальним доходом необхідно визначити маржинальні витрати. Аналіз маржинальних витрат і доходів уможливує встановлення оптимальної ціни реалізації. На практиці доволі важко точно встановити взаємозв'язок між ціною реалізації та попитом [26].

Для визначення оптимальної ціни треба також розрахувати витрати для кожного рівня реалізації.

Завершальним етапом є обчислення прибутку для кожного рівня реалізації та вибір найприбутковішої комбінації ціни і обсягу

Розглянута модель ціноутворення має суттєві обмеження, що заважають її широкому застосуванню (рис. 9.19):

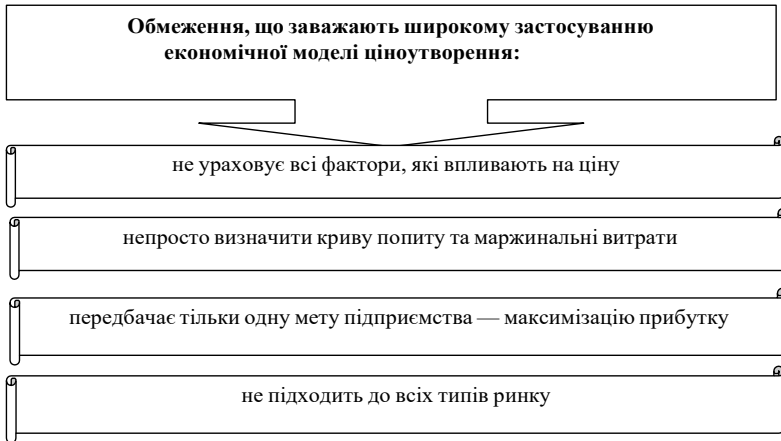


Рис. 9.19. Обмеження, що заважають широкому застосуванню економічної моделі ціноутворення

Одним з основних питань управління діяльністю підприємства є встановлення ціни, яка забезпечить задовільний рівень рентабельності.

А через те що прибутковість бізнесу залежить від встановлення оптимальної ціни продажу за наявної величини витрат і обсягу продажу, **рішення стосовно ціноутворення** є обов'язковою умовою здійснення підприємницької діяльності.

Половина підприємств віддають перевагу використанню підходів, що орієнтовані на витрати. Самим поширеним є визначення кінцевої ціни на основі принципу «витрати плюс» та ціноутворення на основі цільового прибутку. Взагалі ціна продажу розраховується за такою формулою 9.6:

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} + \text{Націнка} \quad (9.6)$$

При встановленні ціни за **принципом «витрати плюс»** ціна продажу розраховується на основі витрат підприємства, які збільшуються на величину націнки, що відповідає запланованій нормі прибутковості. Обсяг продажу при цьому не враховується.

В свою чергу, величину націнки розраховують як відсоток витрат, що є базовими для розрахунку ціни (форм. 9.7):

$$\text{Націнка} = \text{Витрати} \times \text{Відсоток націнки} \quad (9.7)$$

Звідси відсоток націнки розраховується за формулою 9.8:

$$\text{Відсоток націнки} = \frac{\text{Запланований прибуток} + \text{Не базові витрати}}{\text{Річний обсяг реалізації} \times \text{Базові витрати на одиницю}} \quad (9.8)$$

При ціноутворенні на **основі цільового прибутку** встановлення ціни продажу має забезпечити отримання запланованої величини прибутку за певного обсягу реалізації.

На практиці більшість управлінських рішень нерідко розглядаються в контексті конкретної проблеми.

Отже, завжди важливо безпомилково встановити мінімально можливу ціну продажу додатково виробленої продукції, враховуючи всі альтернативи використання виробничого обладнання.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Сутність релевантного підходу при прийнятті управлінських рішень.
2. Що відноситься до основних характеристик облікової інформації?
3. Розкрийте етапи здійснення аналізу за наявності одного обмеження.
4. Що є вагомим складовою оптимізації процесу постачання?
5. Назвіть припущення на яких базується модель економічного розміру.
6. Причини інвестування значних коштів у товарні запаси.
7. Назвіть етапи процесу лінійного програмування.
8. Як визначається кінцева ціна на основі принципу «витрати плюс»?
9. Особливості ціноутворення на основі цільового прибутку.
10. Які обмеження заважають широкому застосуванню економічної моделі ціноутворення?

Рекомендована література за темою 9

1. Добровський В.М. Управлінський облік: навчальний посібник. 2-ге вид., без змін. КНЕУ, 2008. 235 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.
3. Садовська І.Б., Тлукевич Н.В. Управлінський облік, Луцьк: ЛНТУ, 2012. 477 с.

ТЕМА 10. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ

10.1. Сутність бюджетування та його організація

Термін «бюджет» відповідає поняттю «план», походить від старонормандського «bidgei» і в перекладі означає «сумка», або «гаманець». Визначити фінансову структуру підприємства

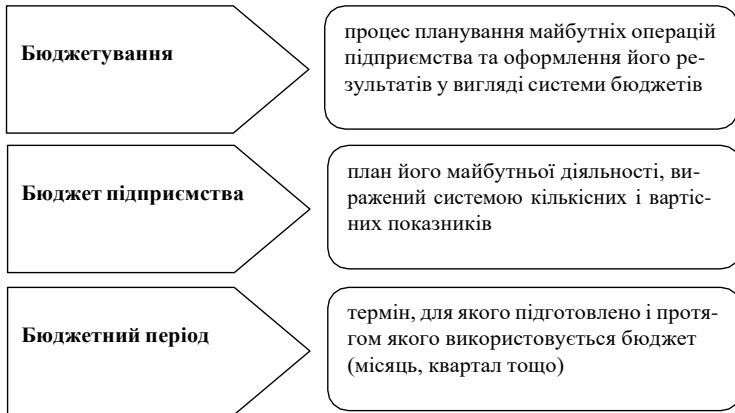


Рис. 10.1. Визначення основних термінів теми

За бюджетним методом (методом використання бюджетів) діяльність підприємства представляється як балансування доходів та витрат, місця виникнення яких повинні бути чітко визначені й закріплені за менеджером відповідного рівня.

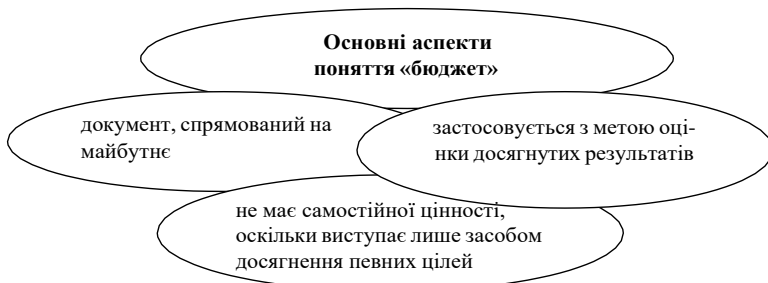


Рис. 10.2. Основні аспекти поняття «бюджет»

Отже, бюджет є створеним за чіткими принципами фінансовим планом, який оцінює очікуваний напрямок дій і висвітлює майбутні операції задля досягнення оперативних і стратегічних цілей підприємства (рис. 10.3).

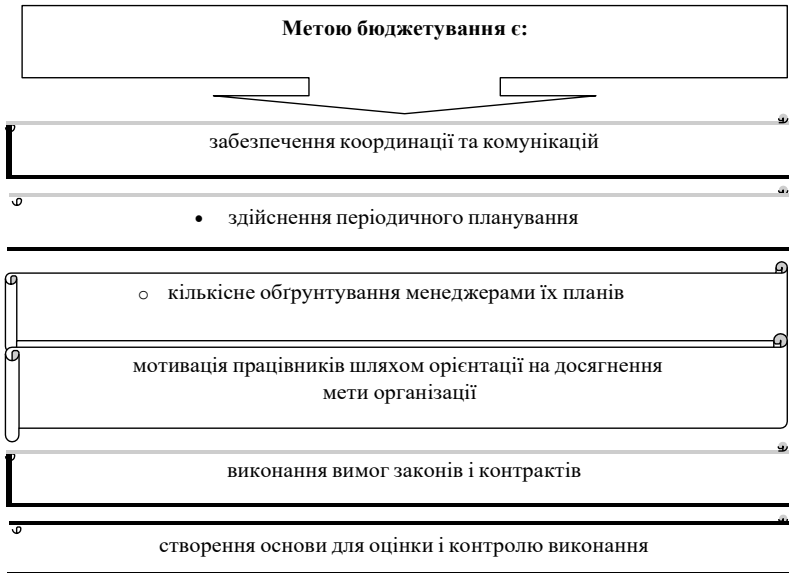


Рис. 10.3. Визначення мети бюджетування

Для реалізації цих цілей бюджетування здійснюється за двома напрямками (рис. 10.4):



Рис. 10.4. Визначення напрямів бюджетування

Взаємозв'язок цих напрямів зводиться до того, що на підставі бюджетів окремих підрозділів визначається ставка розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції.

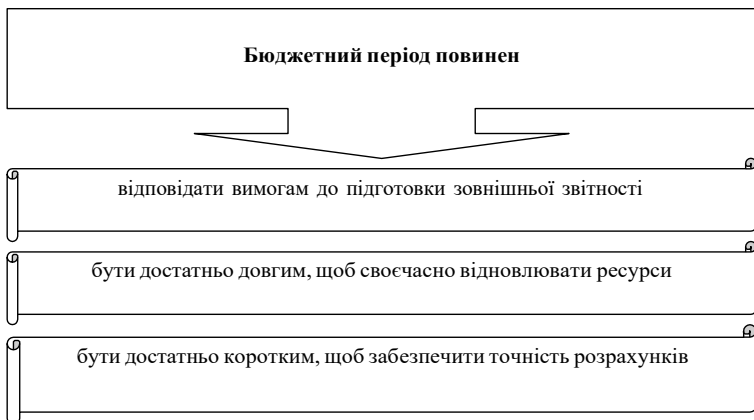


Рис. 10.5. Визначення бюджетного періоду

Процес бюджетування зазвичай охоплює такі основні стадії (рис. 10.6):



Рис. 10.6. Стадії процесу бюджетування

Розрізняють декілька **видів бюджетів**, класифікацію яких здійснюють за такими ознаками (рис.10.7).



Рис. 10.7. Види бюджетів

Стратегічні, тактичні та поточні бюджети відрізняються один від одного бюджетним періодом (часовий інтервал, на який поширюється дія бюджету).

Зазвичай бюджети вважаються **завершеними**, інакше кажучи, такими, які відображають майбутні операції на чітко визначений термін і рівень діяльності.

Однак в сучасних умовах, нерідко застосовують зовсім **інший метод бюджетування** — формування **безперервних** бюджетів.

Протягом виконання бюджету у звітному місяці (кварталі) нові бюджети на місяць (квартал) постійно додаються до існуючого річного бюджету після його закінчення так, щоб кожного разу в наявності був бюджет, складений на рік. Це дозволяє прогнозувати майбутні відхилення та вживати необхідних заходів щодо їх попередження. Але водночас така техніка бюджетування є надзвичайно трудомісткою й вимагає значних додаткових витрат [26].

В залежності від методів розрахунку показників бюджету розрізняють (рис. 10.8):

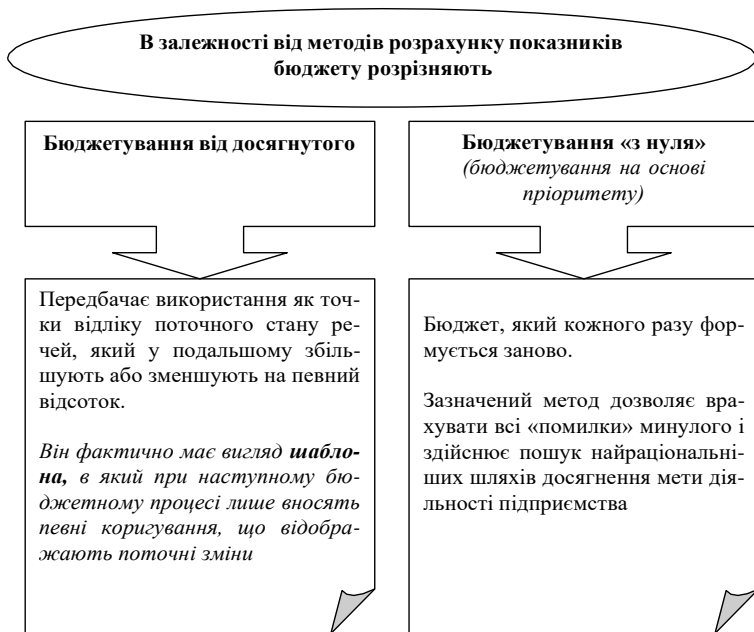


Рис. 10.8. Класифікація бюджетів в залежності від методів розрахунку показників

Таким чином, бюджетування «з нуля», з точки зору планування, є ефективнішим методом, ніж побудова бюджетів від досягнутого, хоч такий шлях є дуже дорогим і може викликати конфлікт інтересів серед працівників підприємства.

В залежності від характеру об'єкта бюджету класифікують (рис. 10.9):

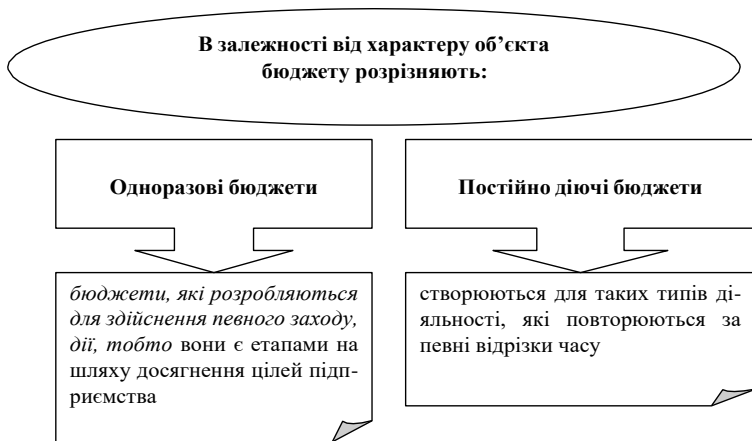


Рис. 10.9. Класифікація бюджетів в залежності від характеру об'єкта

Бюджетування допомагає **прийняттю управлінських рішень**, оскільки завдяки формуванню бюджетів відбувається визначення доходу та витрат, необхідних для його одержання. Як управлінська технологія, **бюджетування містить три складові** (рис. 10.10):

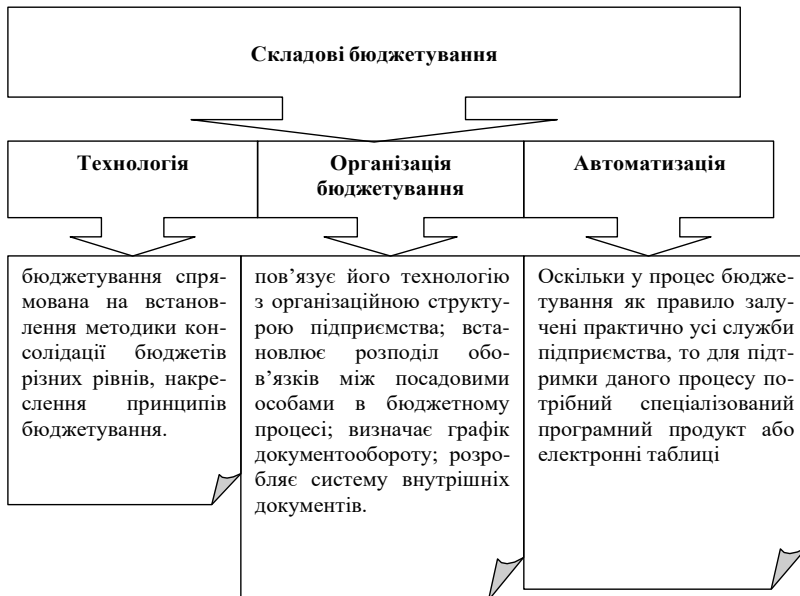


Рис. 10.10. Складові бюджетування

На сучасному ринку програмного забезпечення розробка і автоматизація систем бізнес-планування і бюджетування відбувається на базі SAP SEM (Strategic Enterprise Management) BPS (Business Planning and Simulation). Постійне збільшення обсягів даних про діяльність підприємства і процесів їх збору для подальшого аналізу і ухвалення рішень, вимагає значних витрат часу і трудових ресурсів для їх обробки [1].

Для організації бюджетування рекомендується така послідовність дій (рис. 10.11):



Рис. 10.11. Послідовність дій для організації бюджетування

В економічній літературі виділяють такі **функції бюджетування** як інструмента управління (рис. 10.12):



Рис. 10.12. Визначення функцій бюджетування

Існує класифікація функцій, запропонована німецькими експертами в галузі контролінгу А. Цюндом та П. Хорвачем [132]:

- функція прогнозування (в бюджетах знаходять свій фінансовий вираз майбутні операції підприємства);
- функція мотивації (виконання бюджетних показників є критерієм ефективності діяльності окремих осіб, структурних підрозділів тощо);
- функція регулювання фінансових компетенцій (визначення потреби у фінансових ресурсах, необхідних для досягнення поставлених цілей окремими підрозділами підприємства);
- функція координації (наявні та мобілізовані фінансові ресурси повинні спрямовуватися на досягнення цілей, визначених у стратегії розвитку підприємства).

Таким чином, **бюджетування** являє собою динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, оцінку їх виконання та внесення у разі необхідності змін як у стратегічні плани, так і в бюджети на наступний рік.

10.2. Складання та взаємоузгодження бюджетів

Складання бюджетів тісно пов'язане зі специфікою господарських операцій господарюючого суб'єкта і здійснюється за принципами (рис. 10.13).

При складанні бюджету за принципом «з **верху**» «**до низу**» в першу чергу розглядаються бюджетні цілі підприємства в цілому, потім складаються бюджети крупних підрозділів підприємства і вже в кінці — бюджети найнижчого рівня.

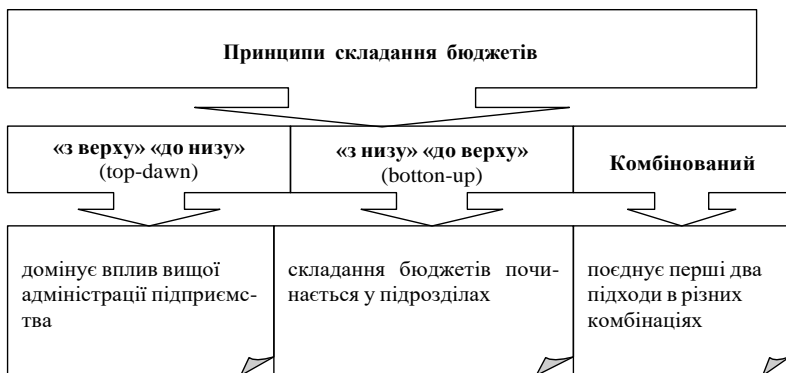


Рис. 10.13. Визначення функцій бюджетування

До переваг цього методу відносять чіткі цілі та завдання керівництва, а до недоліків — високі затрати на розробку стратегії підприємства, побудову реалістичного прогнозу та те, що не враховуються особливості роботи кожного окремого прогнозу.

І навпаки, при складанні бюджету за принципом «з **низу**» «до **верху**» в першу чергу складаються плани окремих підрозділів, далі — бюджети більших підприємств і вже потім — головний бюджет.

До переваг методу «з **низу**» «до **верху**» відносять те, що враховуються особливості реальної роботи на місцях, зниження управлінських витрат, до недоліків — те, що створюються умови для штучного заниження доходів і завищення планових витрат зі сторони підрозділів з метою створити собі більш зручні умови.

Взаємозв'язок бюджетів торговельного підприємства

Бюджет продаж складається на основі прогнозу спеціалістів про потенційні рівень цін і обсяги реалізації у наступному бюджетному періоді.

При цьому обсяг продажу можна визначити як мінімум у двох напрямках: за замовленнями, за видами продукції (рис. 10.14).

Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому що він визначає дохід від реалізації, обсяг та ціну продажу за видами продукції, рух грошових коштів, витрати на виробництво і на збут, тощо.

Формування **бюджету продажу** є найскладнішим аспектом бюджетування. Цей документ має відображати можливий обсяг реалізації продукції в натуральних і вартісних показниках за рік, а також за менш тривалі проміжки часу — квартал, місяць, тощо [63].

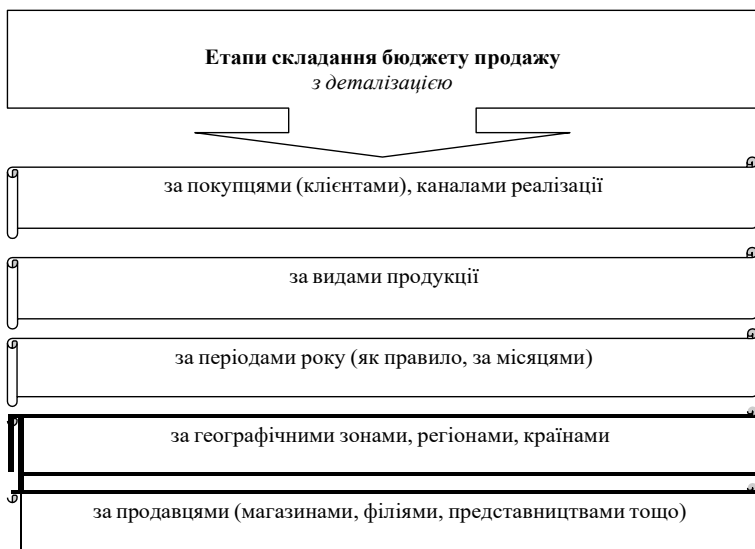


Рис. 10.14. Етапи складання бюджету продажу

Водночас 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). Для своєчасного реагування на запити ринку підприємству необхідна скоординованість дій виробничого підрозділу і відділу збуту.

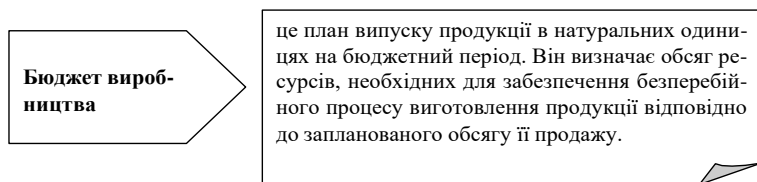


Рис. 10.15. Визначення бюджету виробництва

Бюджет виробництва складається на підставі даних **бюджету продажу** із врахуванням зміни залишків готової продукції за формулами 10.1 та 10.2:

$$\begin{array}{l}
 \text{Необхідний} \\
 \text{обсяг виробництва} \\
 \text{продукції}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Запланований} \\
 \text{обсяг продажу за період}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Залишки} \\
 \text{готової продукції} \\
 \text{на кінець} \\
 \text{періоду}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Залишки} \\
 \text{готової продукції} \\
 \text{на початок} \\
 \text{періоду}
 \end{array}
 \quad (10.1)$$

$$\begin{array}{l}
 \text{Необхідна} \\
 \text{кількість} \\
 \text{придбання} \\
 \text{виробничих} \\
 \text{запасів}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{кількість ви-} \\
 \text{робничих за-} \\
 \text{пасів, необ-} \\
 \text{хідна для} \\
 \text{виготовлення} \\
 \text{продукції}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{кількість} \\
 \text{виробничих} \\
 \text{запасів у} \\
 \text{залишку на} \\
 \text{кінець пе-} \\
 \text{ріоду}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{кількість} \\
 \text{виробничих} \\
 \text{запасів у} \\
 \text{залишку на} \\
 \text{початок пе-} \\
 \text{ріоду}
 \end{array}
 \quad (10.2)$$

Отже, **бюджет виробництва** формується на основі даних бюджету продаж із врахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду. Необхідний запас готової продукції визначається виходячи із ритмічності надходження готової продукції з виробництва, запланованого обсягу продаж наступного періоду, очікуваної зміни попиту на продукцію, тощо. Зазвичай, обсяги запасів готової продукції планують у відсотках від обсягу продажу наступного періоду.

Бюджет виробництва є основою для складання інших операційних бюджетів, пов'язаних з плануванням витрат на виробництво (рис. 10.16).

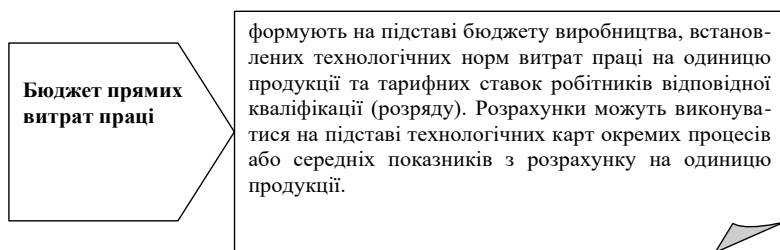


Рис. 10.16. Визначення бюджету прямих витрат праці

Такі розрахунки виконуються зокрема по кожному виду продукції, а потім визначають загальні витрати на оплату праці.

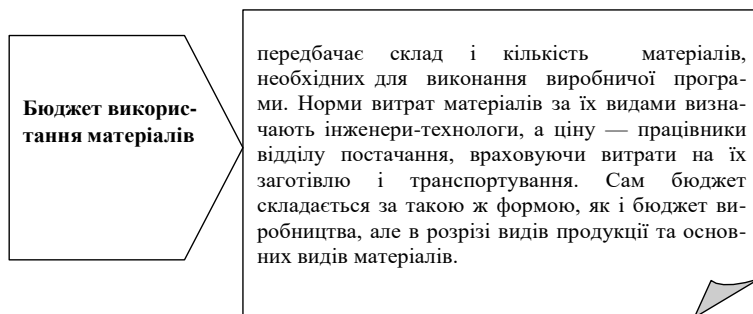


Рис. 10.17. Визначення бюджету використання матеріалів

Такі самі розрахунки виконують по кожному виду продукції, а після встановлюють загальні потреби кожного виду матеріалів та загальні матеріальні витрати на виробництво в цілому по підприємству (рис. 10.18).

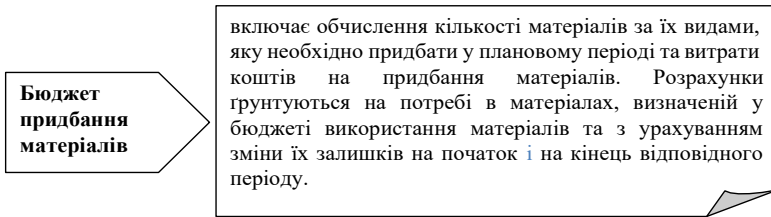


Рис. 10.18. Визначення бюджету придбання матеріалів

Бюджет формується по кожному виду матеріалів окремо, а загальна сума витрат на придбання матеріалів визначається в цілому по підприємству.

Водночас з бюджетом придбання матеріалів складається **графік оплати постачальникам за матеріали**, який після використовують при плануванні руху коштів та формуванні бюджетного балансу.

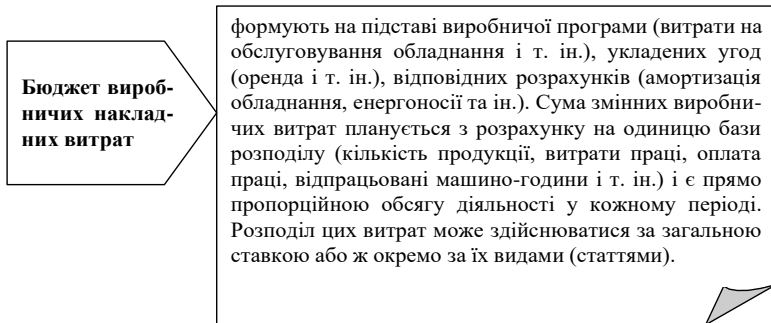


Рис. 10.19. Визначення бюджету прямих витрат праці

Бюджет виробничих накладних витрат формують в розрізі окремих статей витрат. Ставка виробничих накладних витрат розраховується в розрізі окремих періодів або в середньому за рік.

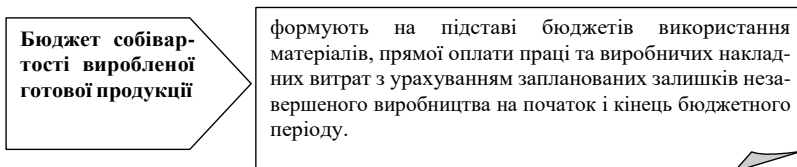


Рис. 10.20. Визначення бюджету собівартості виробленої готової продукції

Якщо залишки незавершеного виробництва не плануються, то собівартість виготовленої продукції дорівнює сумі витрат на виробництво.

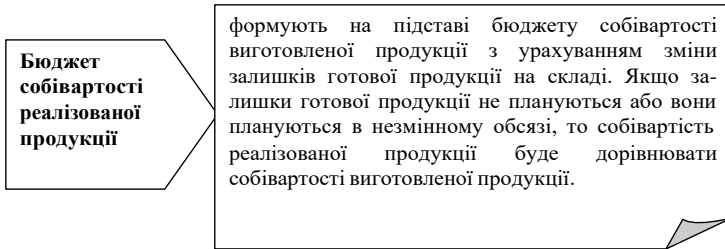


Рис. 10.21. Визначення бюджету собівартості реалізованої продукції

Бюджет загальних і адміністративних витрат відображає планові витрати на управління і обслуговування підприємства в цілому (рис. 10.22):

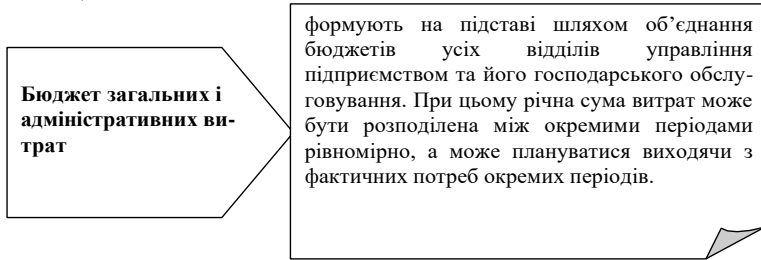


Рис. 10.22. Визначення бюджету загальних і адміністративних витрат

Всі ці витрати є постійними, тому їх планують у розрізі окремих статей витрат на підставі спеціальних розрахунків: амортизації необоротних активів, штатного розкладу, договорів на комунальні послуги та оренду, тощо.

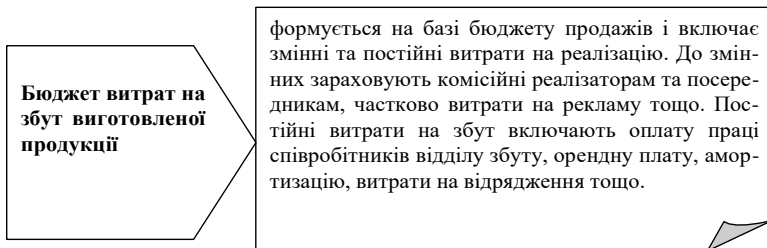


Рис. 10.23. Визначення бюджету витрат на збут готової продукції

При складанні бюджету витрат на збут готової продукції змінні витрати планують з розрахунку на обсяг реалізації, а постійні — загальною сумою.

Бюджет коштів — це план грошових надходжень і платежів наступного періоду (рис. 10.24).

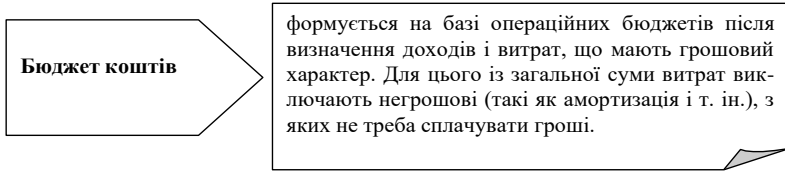


Рис. 10.24. Визначення бюджету коштів

Виняткову увагу приділяють тим доходам і витратам, що надходять або сплачуються 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).

На основі наведених вище операційних бюджетів складається **бюджетний звіт про фінансові результати** — форма звітності, сформована до початку звітного періоду. На підставі цього бюджету визначають безліч важливих фінансових та економічних показників: фінансування капітальних вкладень, очікуваний прибуток, сума податку з прибутку, тощо.

Окремі показники цього бюджету можуть бути деталізовані за періодами року. Сформований бюджетний баланс є основою для аналізу очікуваного фінансового стану підприємства на кінець бюджетного періоду, що покаже доцільність запланованої діяльності та її економічну ефективність.

Бюджетування може бути статичним, коли бюджет складається на певний період часу (як правило, на рік з деталізацією по місяцях або по кварталах), і динамічним (безперервним), коли після завершення кожного проміжного періоду (місяця, кварталу) бюджетування буде продовжено на такий же період в майбутньому. У такому разі у підприємства завжди буде підготовлений річний (ковзний) бюджет на майбутні 12 місяців.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом функціональні бюджети спрямовують у підрозділи, і вони є підставою для організації їх діяльності, базою для контролю, аналізу та оцінки роботи підрозділів і їх керівників [25].

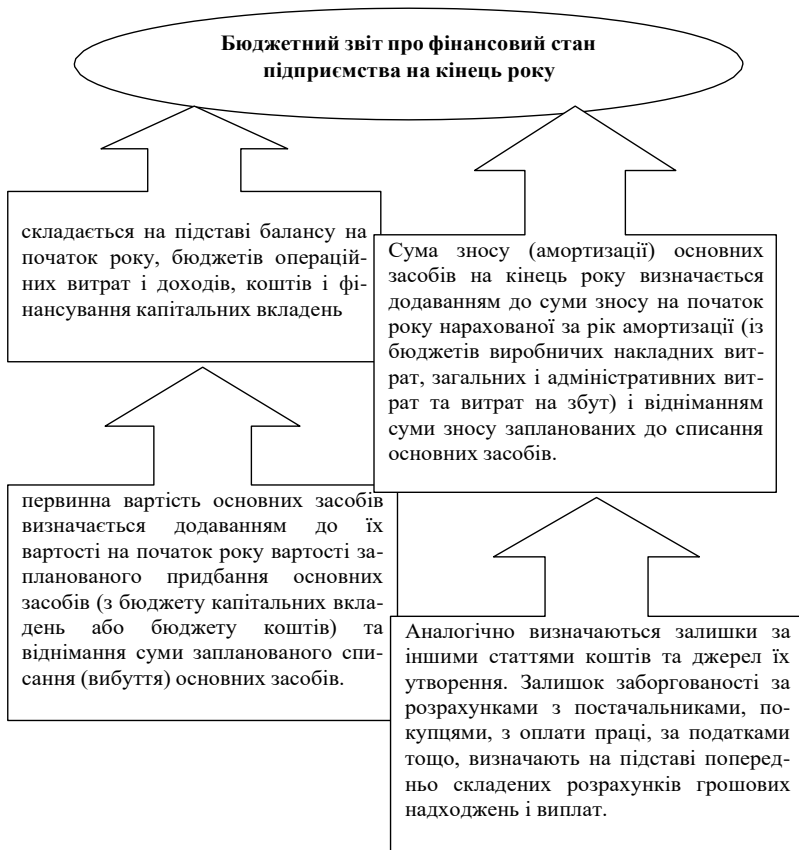


Рис. 10.25. Бюджетний звіт про фінансовий стан підприємства на кінець року

10.3. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень

Контроль і коригування бюджетів здійснюються за допомогою багаторівневого аналізу відхилень.

Відхилення — це різниці між фактичними та бюджетними даними.

Бюджетний контроль здійснюється на основі Звіту про виконання бюджету, який формується бухгалтером-аналітиком.

Кожний рівень аналізу характеризується ступенем деталізації показників.

1-й рівень — визначення загальних відхилень між фактичними й бюджетними даними, тобто будь-які зміни в умовах діяльності не враховуються;

2-й рівень — складання гнучкого бюджету;

3-й рівень — здійснення факторного аналізу.

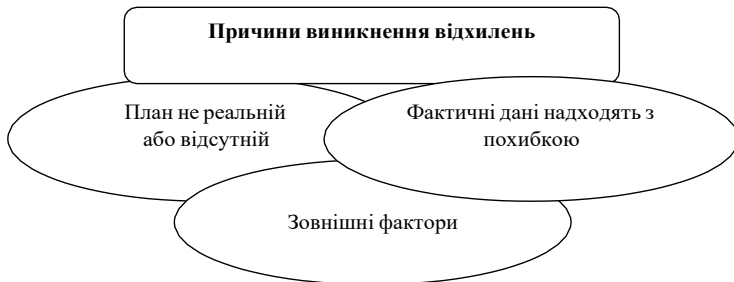


Рис. 10.26. Причини виникнення відхилень

Одержані за результатами порівняння **відхилення поділяються на позитивні (сприятливі) та негативні (несприятливі)**.

Сприятливими вважаються відхилення, якщо фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати — менші за бюджетні.

Несприятливими вважаються відхилення, якщо фактичний дохід нижче ніж запланований, а фактичні витрати — вище бюджетних [63].

Для здійснення адекватного порівняння фактичних та бюджетних даних використовують **гнучкий бюджет** (другий рівень аналізу).

Гнучкий бюджет — бюджет, складений на підставі запланованих даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. Величина постійних витрат зазвичай залишається незмінною, а змінні витрати змінюються пропорційно зміні обсягу діяльності, причому вони визначаються та обчислюються для різних видів діяльності.

Відхилення за гнучким бюджетом — це різниця між фактичним обсягом та обсягом гнучкого бюджету для фактичного рівня діяльності.

Перевага такого підходу полягає в тому, що він дозволяє виключити вплив чинника обсягу діяльності, який може бути поза зоною контролю, і відповідальності менеджера конкретного підрозділу. Тому показники гнучкого бюджету придатні для подальшого порівняння їх з фактичними даними, а отримані у такий спосіб відхилення можна використовувати для визначення результативності й ефективності роботи підрозділу.

Гнучке бюджетування є ключовим моментом у забезпеченні зворотного зв'язку для здійснення контролю та управління. Перевага цього

виду бюджету полягає в тому, що він дозволяє виключити вплив фактора обсягу діяльності, який може бути поза зоною контролю і відповідальності менеджера конкретного підрозділу, на динаміку доходів та витрат у звіті про виконання бюджету.

Процес **контролю** виконання бюджету наведено на рис. 10.27 [63].

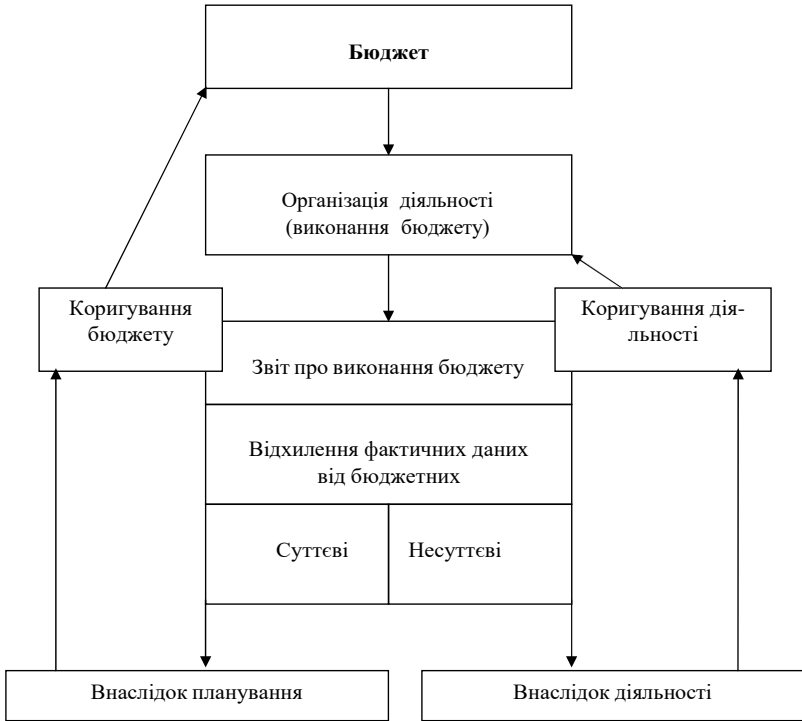


Рис. 10.27. Система бюджетного контролю

Звіт про виконання бюджету забезпечує зворотній зв'язок, привертаючи увагу аналітиків до значних відхилень від очікуваних результатів, що допомагає здійснювати управління за відхиленнями.

Також, успіх функціонування бюджетної системи на підприємстві залежить переважно саме від того, наскільки серйозно враховується людський фактор.

Ідеальною є бюджетна система, в якій досягнута узгодженість цілей організації і конкретних менеджерів-виконавців і при цьому існує всебічне стимулювання останніх для досягнення поставленої мети.

Обґрунтований бюджет виступає основою для формування ефективної системи обліку, аналізу і контролю на підприємстві.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Сутність бюджетування та його організація.
2. Назвіть мету і завдання бюджетування.
3. Який бюджет складається на основі прогнозу спеціалістів про потенційні рівень цін і обсяги реалізації у наступному бюджетному періоді?
4. Які існують види бюджетів?
5. Які стадії бюджетування та підходи до складання бюджетів?
6. Наведіть послідовність складання бюджетів виробничого підприємства.
7. У чому полягає методика складання окремих операційних бюджетів: продажів, виробництва?
8. Які особливості складання бюджету коштів та бюджетного балансу?
9. Дайте поняття гнучких бюджетів, мету їх складання і порядок використання.
10. Назвіть причини виникнення відхилень.
11. Назвіть метод бюджетування, коли бюджет кожного разу формується заново.
12. У чому полягають переваги бюджетування?

Рекомендована література за темою 10

1. Автоматизація бюджетування — як основний елемент бізнес-планування діяльності підприємства. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/14345/1/33.pdf>. (дата звернення 20.04.2020)
2. Добровський В.М. Управлінський облік: навчальний посібник. 2-ге вид., без змін. КНЕУ, 2008. 235 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.
4. *Horvath P. Controlling. Aufl. München: Vahlen, 1991. S. 447.*
5. *Zuend A. Treasurer und Controller — Umriss zweier moderner Berufsbilder im Finanz- und Rechnungswesen grösserer Unternehmungen. Büro und Verkauf, 1973. S. 99-73.*
6. Маркіна І.А. Контролінг для менеджерів. Київ, 2013.304 с.

ТЕМА 11.
ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

11.1. Концепція центрів відповідальності

В сучасних умовах, в зв'язку зі складністю і великою кількістю господарських операцій, часто виникає необхідність розділити організацію на окремі сегменти і надати менеджерам, які відповідають за ці структури, більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.

Отже, **центр відповідальності** — це підрозділ підприємства, керівник якого відповідає за конкретну сукупність діяльності.

Розглянемо трактування цього поняття вагомими вченими (табл. 11.1):

Таблиця 11.1

Трактування поняття «центр відповідальності»

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	А. Апчерч	Поділ організації на центри, управління кожним з них делегується відповідальному менеджеру[5]
2	С.Ф. Голов	Сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показниками діяльності, які він контролює[26].
3	К. Друри	Підрозділ компанії, у якому менеджер центру особисто відповідає за показники функціонування даного підрозділу[36]
4	В.С. Лень	Будь-який підрозділ підприємства, де контролюється поява витрат, одержання доходів чи використання інвестицій і який перебуває під управлінням єдиного керівника[59]
5	Р. Хенсен	Підрозділ підприємства, в якому менеджер особисто відповідає за показники діяльності даного підрозділу. Сегмент бізнесу, менеджер якого відповідає за конкретну сукупність діяльності [116]

Першим етапом на шляху формування центрів відповідальності є виділення відповідальних центрів з метою закріплення відповідальності. При цьому визначальними факторами є організаційна та технологічна структура підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права та обов'язки конкретних працівників [35].

Для створення системи обліку за центрами відповідальності (далі—ЦВ), в першу чергу, визначають центри відповідальності (рис. 11.1).

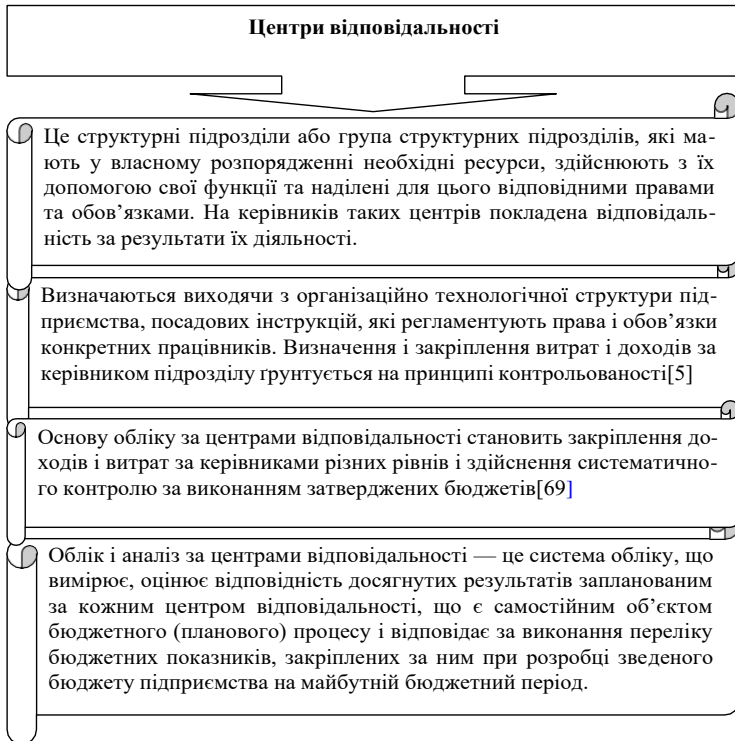


Рис. 11.1. Окремі аспекти створення системи обліку за центрами відповідальності

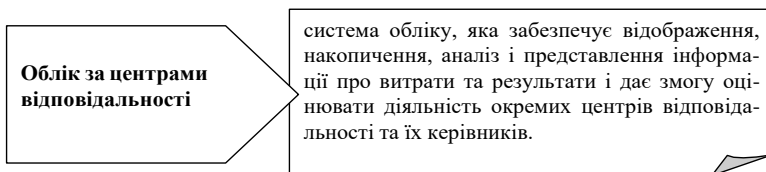


Рис. 11.2. Облік за центрами відповідальності

Обрання методу поділу підприємства на центри відповідальності визначаються специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати такі вимоги (рис. 11.3):

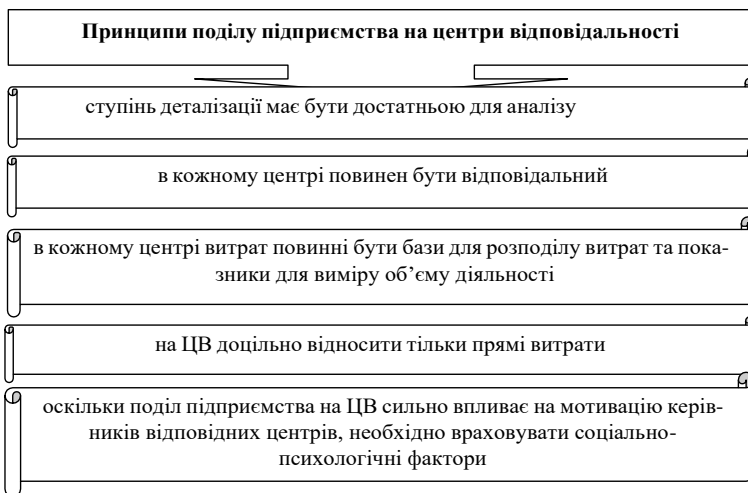


Рис. 11.3. Принципи поділу підприємства на центри відповідальності

Менеджер відповідає лише за ті доходи, витрати та інвестиції, що контролюються працівниками цього підрозділу, лише за діяльність, яка знаходиться під його контролем і це дає змогу виокремити чотири типи ЦВ (рис. 11.4):

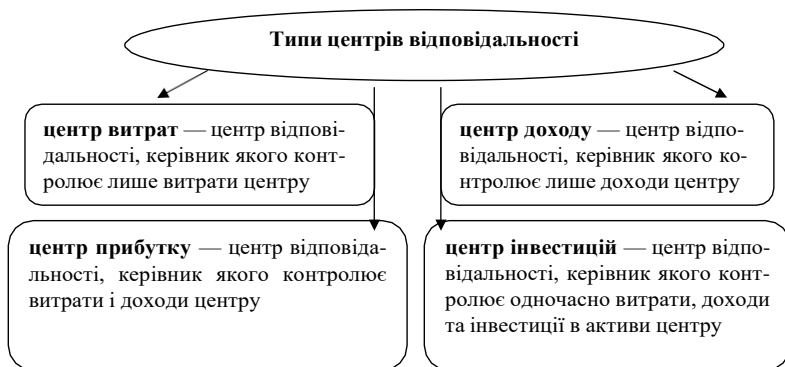


Рис. 11.4. Типи центрів відповідальності

Принцип обліку за центрами відповідальності означає, що організацію розподіляють на окремі сегменти і менеджерам, які відповідають за ці структури, дозволено діяти самостійно. Але владні повноваження разом з необхідністю прийняття рішень тягнуть за собою відповідальність менеджерів за фінансові наслідки цих рішень.

Взагалі, ефективна система обліку за ЦВ ґрунтується на таких принципах (рис.11.5):

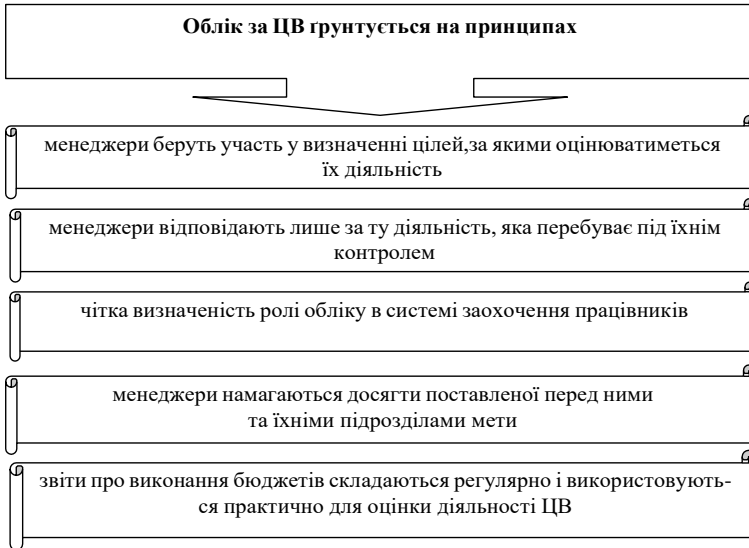


Рис. 11.5. Принципи на яких ґрунтується облік центрів відповідальності

Мета кожного центру відповідальності це ефективна діяльність, тобто виробництво заданого обсягу продукції при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виробництво обсягу продукції при заданому розмірі виробничих ресурсів.

Є два вагомих аспекти постановки фінансових задач перед ЦВ (рис. 11.6):

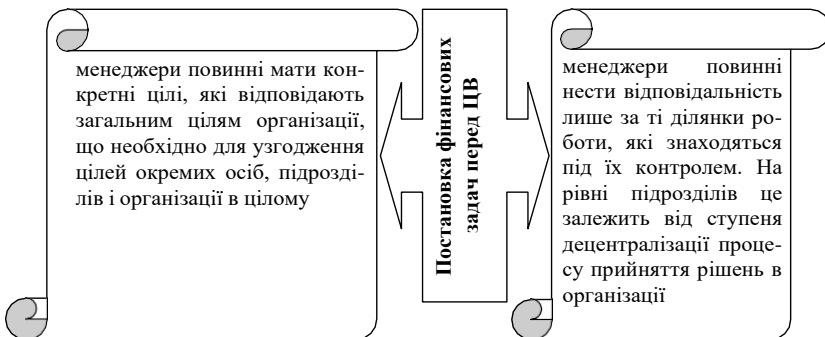


Рис. 11.6. Особливості постановки фінансових задач перед ЦВ [33]

Оснoву обліку відпoвідальності становить принцип контролюваності, що означає включення в сферу відпoвідальності менеджера конкретного центру відпoвідальності тільки тих ділянок діяльності, на які він може реально вплинути (рис. 11.7).

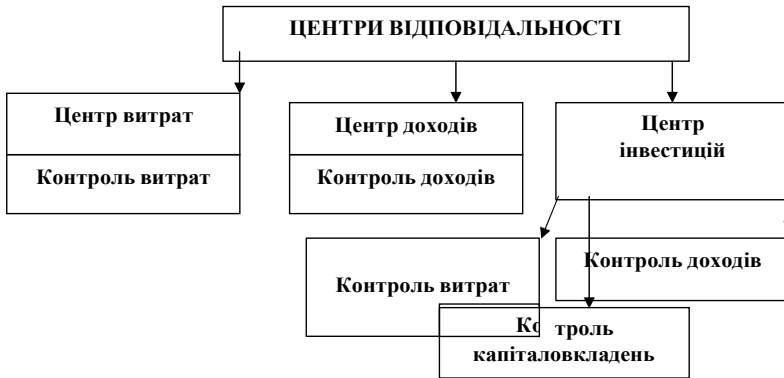


Рис. 11.7. Центри відповідальності за принципом контролюваності

Систему відповідальності, підзвітності й оцінки виконання часто називають обліком відповідальності.

Для організації обліку відповідальності використовують систему рахунків бухгалтерського обліку (рис. 11.8).

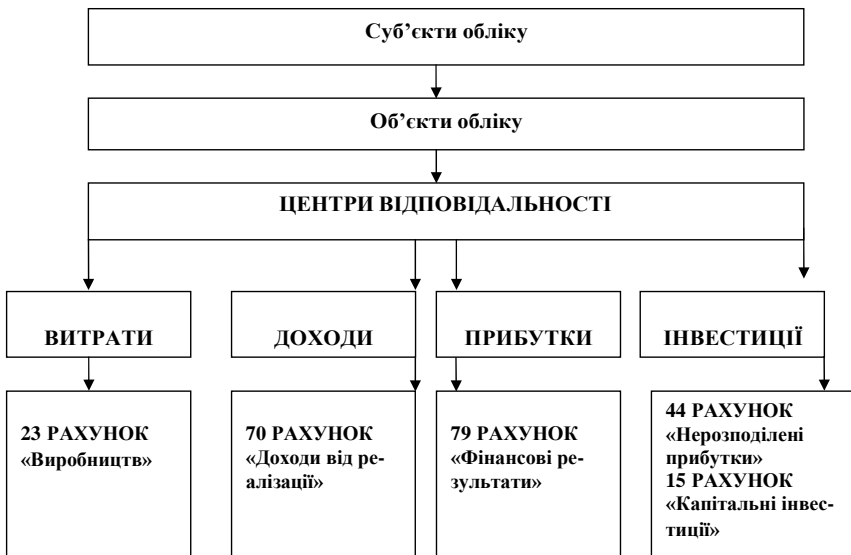


Рис. 11.8. Організація обліку за центрами відповідальності

За допомогою **обліку відповідальності** визначаються відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і чітко простежується інформація, який з центрів їх допустив.

Облік відповідальності здійснюється через звіти, в яких менеджери центрів відповідальності інформуються про відхилення від кошторисів по тих ділянках, за які вони відповідають.

Контроль звітності організації базується на принципах, які повинні бути однаковими для всіх (рис. 11.9):

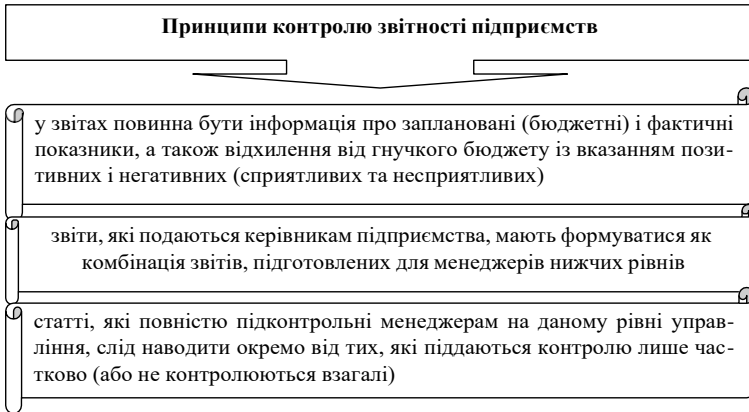


Рис. 11.9. Принципи контролю звітності підприємств

Формат звітів і особливо їх зміст залежать від особливостей центру відповідальності та показників їх оцінювання. В наступних підрозділах розглянемо діяльність ЦВ детальніше.

11.2. Оцінка діяльності центрів витрат

Центри витрат — це центри відповідальності, керівник яких, *порівняно з іншими видами центрів*, має найменші управлінські повноваження і відповідальність за одержані результати (рис. 11.10).

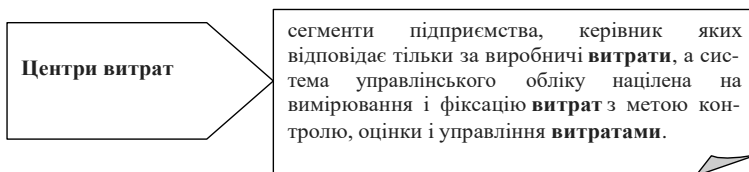


Рис. 11.10. Визначення центрів витрат

Керівник центру витрат відповідає лише за витрати, зазвичай, це найменший підрозділ.

Визначення статей витрат, за які встановлюється відповідальність, повинно відбуватися за принципами (рис. 11.11):[5].

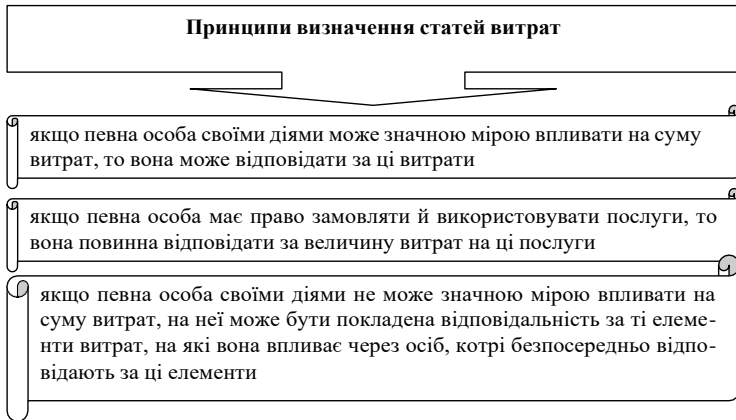


Рис. 11.11. Принципи визначення статей витрат

Звітність центрів витрат залежить від категорій центрів витрат: центру нормативних (технологічних) витрат; центру дискреційних витрат (рис. 11.12):

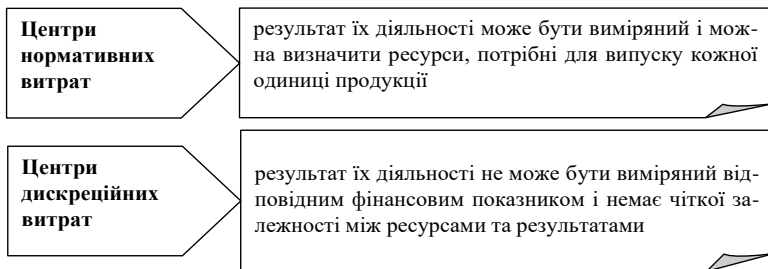


Рис. 11.12. Категорії центрів витрат

Наприклад, до **центрів нормативних витрат** відносяться цехи основного й допоміжного виробництва (виробничі підрозділи підприємства).

Їх діяльність оцінюють ґрунтуючись на попередньому нормуванні витрат, контроль здійснюється методом порівняння нормативних витрат з фактичними витратами центру. Відхилення, що визначаються як різниця між фактичними і нормативними витратами, детально аналізуються.

До **центрів дискреційних витрат** відносяться такі відділи, як: адміністративні, досліджень і розробок, реклами, тощо.

В свою чергу, відповідно до контролюючих у них витрат, **центри витрат** класифікуються (рис. 11.13):



Рис. 11.13. Класифікація центрів витрат

Наприклад, у центра регульованих витрат — виробничого цеху існує нормативна трудомісткість одиниці продукції, норми витрати матеріалів, а сумарні витрати на матеріали і оплату праці визначаються множенням запланованого обсягу випуску на нормативні витрати на одиницю продукції.

Керівники центрів довільних (частково регульованих) витрат, наприклад, відділ маркетингу, відповідають за дотримання бюджету, а також за якісні показники роботи.

Керівники центрів слабо регульованих витрат, наприклад лабораторій, оскільки майже не можуть вплинути на величину витрат, приймають їх величину як факт.

Про ефективну роботу центру витрат свідчить досягнення запланованої мети. **Наприклад**, якщо відділ досліджень має суттєву економію

витрат, але при цьому дослідження виконані не в повному обсязі, то на премію він не заслуговує.

11.3. Оцінка діяльності центрів доходу

До функцій керівників центрів доходів в системі управлінського обліку і контролю відноситься отримання доходів підприємства, і тому завданням обліку є фіксація результатів діяльності ЦВ.

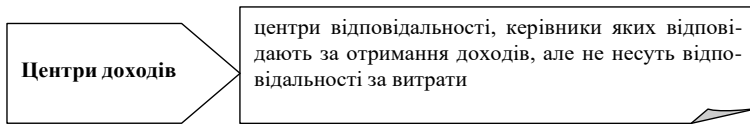


Рис. 11.14. Визначення центрів доходів

У центрах доходів керівники несуть відповідальність лише за доходи, які отримують у вигляді надходжень від реалізації продукції.

Наприклад, до таких центрів можна віднести представництва підприємства, що розташовані в інших регіонах і керівники яких несуть відповідальність за забезпечення обсягу реалізації.

Керівники центрів доходів, як і центрів витрат, можуть відповідати за досягнення нефінансової мети: забезпечення можливості конкурувати тільки на тих ринках, де фірма займає першу або другу позицію з продажу.

Наприклад, до центрів доходів можна віднести відділ оптового продажу торгової організації.

Варіацією центрів доходів є центри продажу, які включають сегменти збутової діяльності, керівники яких відповідають не тільки за виручку від реалізації продукції, товарів і послуг, але і за витрати, пов'язані з їх збутом.

Наприклад, задля аналізу ефективності роботи відділу збуту (центру доходів) можуть використовуватись дані про відхилення від реалізації. Зазвичай визначаються відхилення надходжень (доходів) за ціною продукту (товару) й обсягом реалізації.

Різниця між фактичною і кошторисною ціною товару, помножена на фактичний обсяг реалізації, покаже, яка частка доходу отримана за рахунок цін. Однак у зв'язку з тим, що основна мета реалізації — позитивний вплив на загальний прибуток, більш корисні для аналізу результату можна одержати, якщо порівнювати фактичну реалізацію з кошторисною не через надходження, а через величину прибутку або внеску у прибуток[32].

При використанні системи калькуляції за змінними витратами застосовується маржа внеску в прибуток (ціна реалізації мінус виробничі змінні витрати на одиницю продукції), а при обчисленні відхилень при використанні системи калькуляції собівартості з повним розподілом витрат для цього застосовується маржа реалізації (прибуток, який визначається як ціна реалізації мінус загальні виробничі витрати на одиницю продукції).

Планування в центрі доходів здійснюється шляхом встановлення цільових показників по реалізації. У галузях, де частка повернень продукції значна, використовують цільові установки по чистій реалізації (реалізації за вирахуванням повернень).

11.4. Оцінка діяльності центрів прибутку

Метою роботи центру прибутку є одержання максимального прибутку методом оптимального поєднання ціни, параметрів ресурсів, що вкладаються, і об'єму випущеної продукції.

На керівників центрів прибутку покладається обов'язок не тільки ухвалювати рішення стосовно кількості спожитих ресурсів і розмірів очікуваної виручки (на етапі планування), але й контролювати виконання затверджених показників.

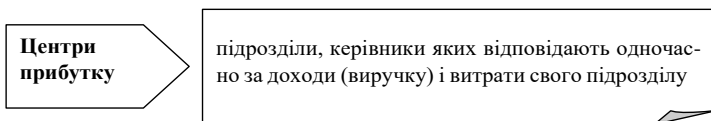


Рис. 11.15. Визначення центрів прибутку

Підприємство розподіляється на окремі центри зазвичай за організаційної структури, в якій підрозділи є самостійними в ухваленні оперативних рішень, а керівництво здійснює тільки загальний контроль стратегії і фінансових потоків.

Існує взаємозв'язок між входом і виходом — відображено у моделі функціонування центру прибутку (рис. 11.16):

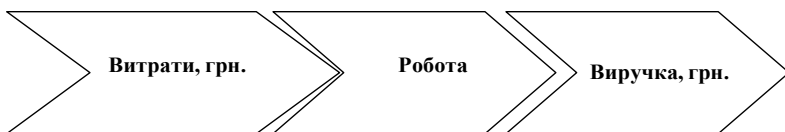


Рис. 11.16. Модель функціонування центру прибутку

Наприклад, до таких центрів можна віднести торгові представництва, окремі підприємства у складі великого об'єднання, філіали, дочірні підприємства, тощо.

Якщо керівників центрів прибутку наділяються відповідальністю як за реалізацію, так і за виробництво, то виникає суттєве підвищення автономності їх діяльності. У цьому випадку вони можуть самі встановлювати ціни на реалізацію продукції, вибирати ринки збуту, визначати асортимент продукції та її обсяг, обирати постачальників тощо. Відповідно ті підрозділи підприємства, менеджери яких відповідають і за находження і за витрати, називаються центрами прибутку.

Існують також докази того, що організації зобов'язують менеджерів відповідати за розмір чистого прибутку підрозділів, адже це еквівалентно тому, що фінансові ринки фокусуються на оцінці показників функціонування організації в цілому. Отже, менеджери вищої ланки вимагають від менеджерів підрозділів будувати свою діяльність на основі тих же показників, які використовуються для оцінки на фінансових ринках [32].

На підприємстві в залежності від обраного показника формують звіт про прибутки підрозділу, **наприклад** (табл.11.2)

Таблиця 11.2

Звіт про прибуток

Показники	Центр прибутку «1»	Центр прибутку «2»	Підприємство в цілому
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції	3000	4000	7000
2. Собівартість реалізованої продукції	1000	1800	2800
3. Прибуток	2000	2200	4200
4. Адміністративні витрати	—	—	600
5. Витрати на збут	—	—	700
6. Інші операційні витрати	—	—	500
7. Операційний прибуток	—	—	2400
8. Податок на прибуток	—	—	?...%
9. Чистий прибуток	—	—	?

При використанні підприємством системи директ-костинг звіти складаються у формі звітів про маржинальний дохід.

11.5. Оцінка діяльності центрів інвестицій

Підрозділи підприємства, керівники яких контролюють не тільки доходи та витрати підрозділів, але і слідкують за ефективністю використання інвестованих у них (або ними) засобів (рис. 11.16).

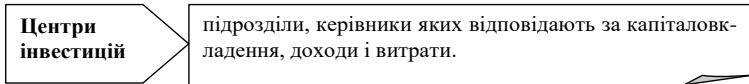


Рис. 11.16. Визначення центрів інвестицій

Існує взаємозв'язок між прибутком й інвестованим капіталом — відображено у моделі функціонування центру інвестицій (рис. 11.17):



Рис. 11.17. Модель функціонування центру інвестицій

Метою центру інвестицій є не тільки отримання максимального прибутку, але і досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності, максимальної прибутковості інвестицій, збільшення акціонерної вартості підприємства, їх керівники (порівняно з іншими центрами відповідальності) володіють найбільшими повноваженнями і несуть найвищу відповідальність за ухвалені рішення. Зокрема, їм делеговано право приймати власні інвестиційні рішення, тобто розподіляти виділені адміністрацією підприємства засоби за окремими проектами [32].

За допомогою звітів здійснюється управління витратами центру інвестицій (рис. 11.18):



Рис. 11.18. Управління витратами центру інвестицій

До центрів інвестицій, *наприклад*, відносяться: нові виробничі об'єкти, що будуються, дочірні підприємства, які інвестують свій прибуток, підприємства, об'єднані в корпорацію або консорціум.

Результативність діяльності центрів інвестицій оцінюється методом порівняння їх прибутків, обов'язково врахувавши обсяг активів, задіяних для отримання цих прибутків (форм. 11.1).

$$\text{КОІ} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Середні операційні активи}}, \text{ де} \quad (11.1)$$

КОІ — найпоширеніший показник результативності для інвестиційного центру;

операційний прибуток — це прибуток до сплати відсотка за кредит і податку на прибуток,

операційні активи — це всі активи, інвестовані для отримання операційного прибутку, в тому числі грошові кошти, товарно-матеріальні запаси, дебіторська заборгованість, тощо.

КОІ розкриває суму прибутку на одиницю інвестицій, тобто показує віддачу від інвестованого капіталу.

Застосування коефіцієнта рентабельності інвестицій (КОІ) має свої переваги (рис. 11.19) і недоліки.

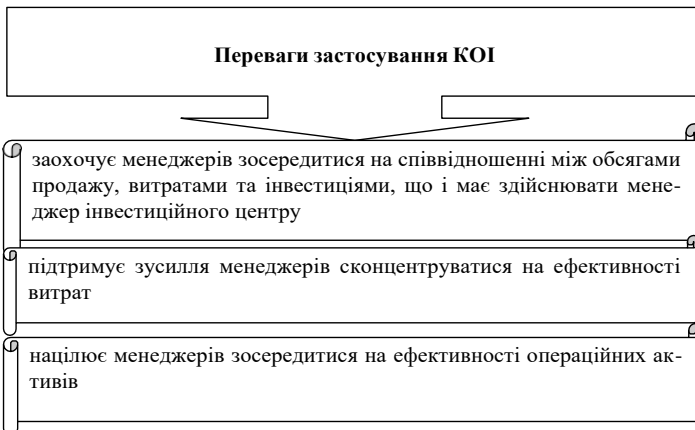


Рис. 11.19. Переваги застосування КОІ

Однак не треба робити надмірний акцент на КОІ, існують і негативні аспекти, що асоціюються з КОІ (рис. 11.20):

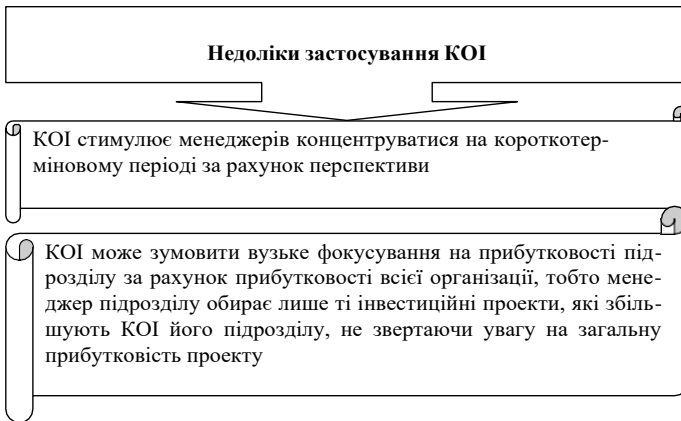


Рис. 11.20. Недоліки застосування КОІ

Одним із головних недоліків показника КОІ називають, той факт, що він вимірюється в процентах і керівники підрозділів можуть маніпулювати цією пропорцією за рахунок збільшення прибутку, а не зменшення рівня інвестицій.

Для того щоб нейтралізувати тенденцію показника КОІ підприємства застосовують альтернативні критерії для оцінки виконання, відомі як залишковий дохід (форм. 11.2) та економічна додана вартість (форм. 11.3) [26].

$$\text{Залишковий дохід} = \text{Фактичний прибуток центру інвестицій} - \text{Мінімально необхідний прибуток центру інвестицій}, \text{ де} \quad (11.2)$$

Залишковий дохід вирівнює мінуси КОІ, оскільки мінімально необхідний прибуток визначають як добуток інвестованого капіталу й мінімальної норми прибутку, тобто враховують для оцінки не тільки величину капіталу, але і його вартість (так звану плату за капітал).

$$\text{ЕДВ} = \frac{\text{Операційний прибуток після оподаткування} - \text{загальна річна вартість задіяного капіталу}}{\text{загальна річна вартість задіяного капіталу}}, \text{ де} \quad (11.3)$$

ЕДВ — це економічна додана вартість.

Якщо ЕДВ позитивна, то підприємство заробляє гроші, тобто прибуток зростає; якщо вона негативна, то підприємство знищує капітал.

Зрозуміло, що у довгостроковому періоді можуть вижити тільки ті підприємства, які генерують капітал.

Перевагою ЕДВ є її грошовий вимір, а не у відсотках, як коефіцієнт рентабельності. Разом з тим економічна додана вартість має подібність до коефіцієнтів рентабельності, таких як КОІ, бо вона поєднує чистий прибуток із операційним.

Концепція економічної доданої вартості з успіхом використовується за кордоном. Однак українські підприємства поки що мало застосовують її у своїй діяльності. в основному в основному це пов'язано зі складністю адаптації її до умов України.

11.6. Трансфертне ціноутворення

Для оцінки діяльності центрів відповідальності західна теорія пропонує застосування трансфертних цін на внутрішньогосподарському ринку (рис. 11.21).

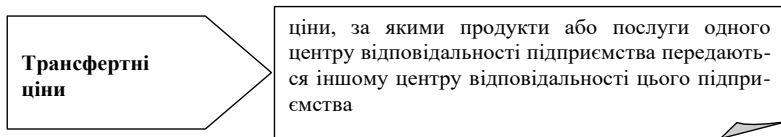


Рис. 11.21. Визначення трансфертних цін

Вибір тієї чи іншої основи трансфертної ціни визначає й методіку внутрішньогосподарського **трансфертного ціноутворення**, яке дає змогу узгодити результати діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому.

При застосуванні ринкових цін як бази трансфертного ціноутворення дотримуються принципів (рис. 11.22).

Між різними підрозділами можуть діяти ціни, різні за методом ціноутворення. Вибір того чи іншого методу внутрішньогосподарського ціноутворення на прибуток підприємства в цілому впливу не має, але на прибуток підрозділів впливає доволі суттєво. Адже в межах підрозділів висока трансфертна ціна збільшує прибуток підрозділу-продавця, а низька — прибуток підрозділу-покупця [32].

Для забезпечення отримання прибутку підрозділом-продавцем і мінімізації витрат для підрозділу-покупця застосовують подвійне ціноутворення. При цьому підрозділ-продавець відображає внутрішній продаж продукції або послуг за однією ціною (ринковою чи договірною), а під-

розділ-покупець — отриману продукцію або послуги за ціною, яка базується на витратах [32].

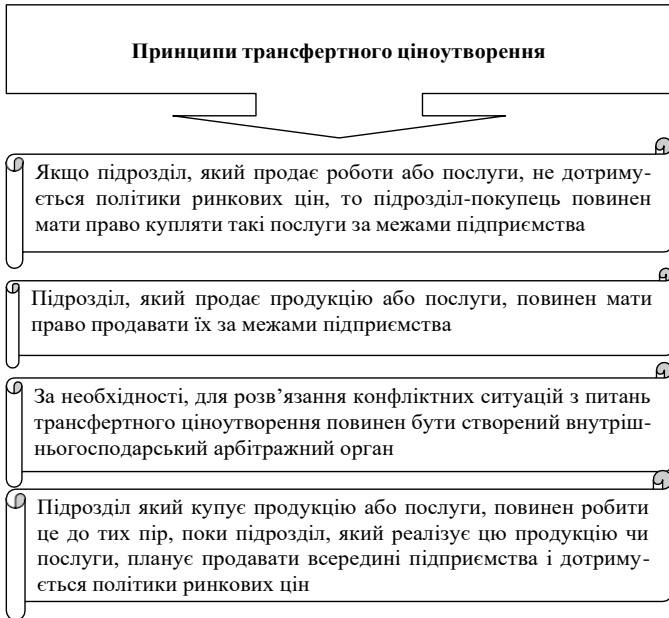


Рис. 11.22. Принципи трансфертного ціноутворення

Критерії вибору методу трансфертного ціноутворення зображено на рис.11.23:

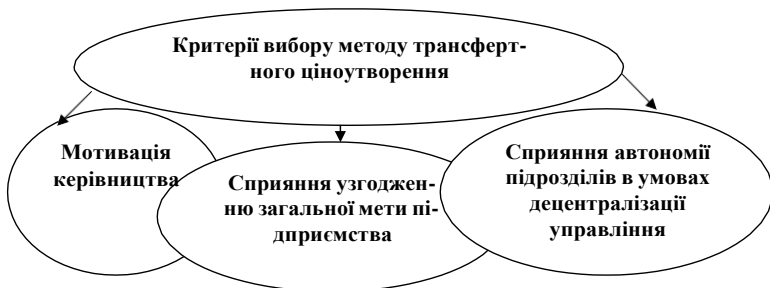


Рис. 11.23. Критерії вибору методу трансфертного ціноутворення

В основі трансфертної ціни можуть бути: змінні витрати, договірні та ринкові ціни, виробнича собівартість (форм. 11.4):

$$\text{Трансфертна ціна} = \text{Дійсні витрати на одиницю продукції} + \text{Можливі витрати на одиницю продукції} \quad (11.4)$$

Таким чином, трансфертна ціна повинна відшкодовувати витрати підрозділу на виробництво продукції та його втрати внаслідок відмови від реалізації продукції іншим підприємством.

Отже, система трансфертного ціноутворення повинна задовольняти трьом цілям (рис. 11.24):

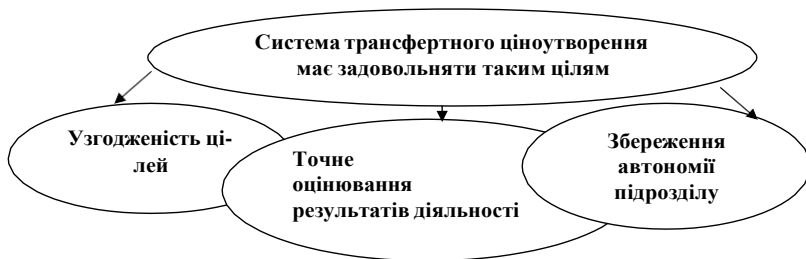


Рис. 11.24. Система трансфертного ціноутворення повинна задовольняти таким цілям

Трансфертне ціноутворення впливає як на підрозділ, так і на організацію в цілому. Це відбувається через вплив на показники результативності підрозділу, прибуток організації в цілому й автономію підрозділу.

Точне оцінювання результатів діяльності означає, що ні один керівник підрозділу не повинен поліпшувати свою результативність, за рахунок іншого.

Одним з принципів трансфертного ціноутворення є підхід альтернативних витрат, який визначає мінімальну ціну, на яку погодиться підрозділ-продавець, і максимальну — яку згоден заплатити підрозділ-покупець. Мінімальна і максимальна ціни для кожного з підрозділів вони визначаються подібним чином (рис. 11.25).

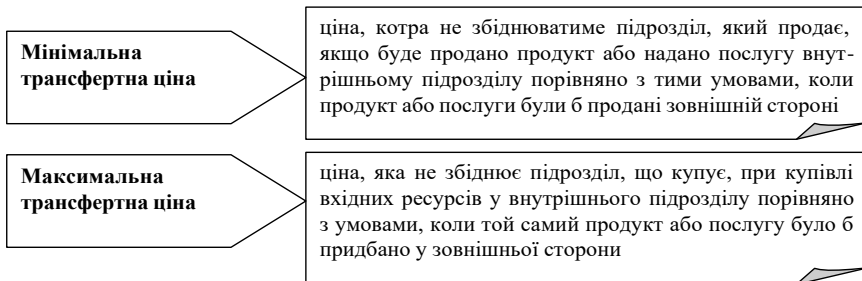


Рис. 11.25. Визначення мінімальної і максимальної ціни для кожного з підрозділів

Мінімальна трансфертна ціна — повинна відшкодувати суму змінних витрат на одиницю продукції підрозділу-продавця і вигоду, яку цей підрозділ втрачає внаслідок відмови від продажу даної продукції зовнішнім покупцям.

Максимальна трансфертна ціна — за якої продукт має бути відпущено або послугу надано внутрішньо кожного разу, коли альтернативні витрати (мінімальна ціна) підрозділу, що продає, менші за альтернативні витрати (максимальну ціну) підрозділу, який купує.

Мінімальна і максимальна ціни відповідають можливим або альтернативним витратам за внутрішнього відпуску продукції.

Трансфертне ціноутворення може відбуватися також на основі собівартості. Розрізняють три методи такого ціноутворення (рис. 11.26):



Рис. 11.26. Методи трансфертного ціноутворення на основі собівартості

У всіх трьох випадках, щоб уникнути передавання неефективності від одного підрозділу до іншого, при визначенні трансфертної ціни повинні використовуватися нормативні витрати. Для центрів витрат більш прийнятною є ціна, основана на повній собівартості, тому що дозволяє відшкодувати всі виробничі витрати, включаючи постійні.

Трансфертне ціноутворення на основі собівартості досить поширене, переважно завдяки простоті та об'єктивності цих методів.

Трансферні ціни повинні встановлюватися так, щоб для кожного з центрів можна було визначити не тільки реальне значення витрат, але і прибутку, що в подальшому дозволить сформуванню розгорнутої інформаційної системи об'єктивної оцінки ефективності діяльності. Отже, трансферне ціноутворення є основою для методів оцінки, вимірювання, стимулювання та контролю діяльності **центрів відповідальності**.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Сутність поняття «центр відповідальності».
2. Що є першим етапом на шляху формування центрів відповідальності?
3. Назвіть основні принципи поділу підприємства на центри відповідальності.
4. На яких принципах ґрунтується ефективна система обліку за центрами відповідальності?
5. Охарактеризуйте типи центрів відповідальності.
6. Дайте визначення центрам витрат, доходів, прибутку, інвестицій.
7. Назвіть переваги і недоліки застосування коефіцієнта рентабельності інвестицій (КОІ).
8. Сутність поняття «економічна додана вартість».
9. Назвіть принципи трансфертного ціноутворення.
10. Дайте визначення мінімальної і максимальної трансфертної ціни.

Рекомендована література за темою 11

1. Автоматизація бюджетування — як основний елемент бізнес-планування діяльності підприємства. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/14345/1/33.pdf> (дататзвернення 30.03.2020 р.)
2. Добровський В.М. Управлінський облік: навчальний посібник. 2-ге вид., без змін. КНЕУ, 2008. 235 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.
4. Нападівська Л.В. Управлінський облік. Дніпропетровськ, 2000. 450 с., с. 247

ОБЛІК ВИТРАТ і КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) В ПІДПРИЄМСТВАХ АГРАРНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ

ТЕМА 12.

ОБЛІК ВИТРАТ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ

12.1. Суть, значення та види допоміжних виробництв

У господарствах крім основного виробництва додатково організують виробництва, які обслуговують основні. Ними є цехи та інші підрозділи підприємства чи об'єднання, які повинні забезпечувати безперебійне функціонування основного виробництва, забезпечуючи їх енергією, інструментами, транспортними і господарськими послугами.

Організація обліку допоміжних виробництв залежить від їх виду і виконуваних функцій, характеру технологічного процесу, продукції, що виготовляється, об'єму виробництва, організаційних форм управління.

За видами і функціями допоміжні виробництва поділяються на шість груп:

1. інструментальні (виготовлення, ремонт і відновлення інструментів, пристроїв, штампів, прес-форм, моделей);
2. ремонтні (монтаж, ремонт, модернізація, обслуговування основних засобів, виготовленні і відновленні запасних частин);
3. енергетичні (виробництво і розподіл електричної, теплової та іншої енергії, водопостачання очистка стічних вод, вентиляція, монтаж, ремонт і обслуговування енергетичних систем і установок)
4. транспортні (вантажно-розвантажувальні і транспортні роботи, ремонт та обслуговування транспортних засобів, вантажно-розвантажувальних механізмів);
5. тарні (випуск і ремонт тари);
6. господарського обслуговування (прибирання приміщень, прання і ремонт спецодягу, протилавінна і гірськоспасальна робота в промисловості).

В залежності від характеру технологічного процесу допоміжні виробництва поділяються на **індивідуальні** (виготовлення по одиничних замовленнях унікального інструментального оснащення, нестандарт-

тного обладнання, модернізація і ремонт одиничних об'єктів основних засобів), **серійні** (виготовлення серій інструментів, запасних частин), **масові** (виробництво і розподіл енергії, транспортні та інші роботи).

За однотипністю продукції, що виробляється, допоміжні виробництва поділяються на **прості та складні**. До простих відносяться виробництва, які постійно виробляють нескладну однорідну продукцію (енергетичні, транспортні, господарського обслуговування), в яких немає напівфабрикатів і незавершеного виробництва. Складними є виробництва, що поставляють різномірну продукцію і мають напівфабрикати та незавершене виробництво (інструментальні, ремонтні, тарні).

За об'ємом випуску допоміжні виробництва поділяються на **великі та малі**.

В залежності від організаційних форм управління виділяють: цехи по виробництву тари, інструментів, виконанню ремонтних, транспортних та інших допоміжних робіт, які входять до складу виробничих об'єднань і переважно обслуговують їхні потреби; допоміжні цехи, ділянки та бригади промислових підприємств; допоміжні служби у вигляді кооперативів, колективів, орендаторів, та таке інше.

У сільськогосподарських підприємствах до допоміжних виробництв належать:

- ремонтні майстерні;
- автомобільний транспорт;
- жива тяглова сила (гужовий транспорт, робочі коні);
- електропостачання;
- теплопостачання;
- водопостачання;
- газопостачання;
- холодильні установи;
- інші (за видами).

Облік витрат допоміжних виробництв повинен забезпечити достовірне відображення витрат за кожним видом виробництва, обґрунтований розподіл між споживачами виконаних робіт і наданих послуг, правильне обчислення собівартості робіт(послуг) допоміжних виробництв.

Витрати допоміжних виробництв групуються за статтями, які підприємства визначають самостійно і відображають у наказі про облікову політику.

Рекомендований перелік статей витрат допоміжних виробництв наведений у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р.

До нього входять:

- оплата праці;

- паливо та мастильні матеріали;
- корми;
- сировина і матеріали (без поворотних відходів);
- роботи та послуги;
- ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів (необоротних активів);
- інші витрати;
- загальновиробничі витрати;

Облік витрат, виконаних робіт, наданих послуг і виробленої продукції допоміжних виробництв здійснюється на відповідному субрахунку до рахунку 23 «Виробництво». В економічній літературі в основному для обліку витрат допоміжних виробництв виділяють субрахунок 234 «Допоміжні виробництва», в межах якого відкривають субрахунки другого порядку такі як:

- 2341 «Ремонтна майстерня» («Ремонтні виробництва»);
- 2342 «Вантажний автотранспорт» («Автомобільний транспорт»);
- 2343 «Гужовий транспорт»;
- 2344 «Енергетичні виробництва»;
- 2345 «Водопостачання»;
- 2346 «Інші виробництва».

За дебетом субрахунку 234 «Допоміжні виробництва» відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також втрати від браку продукції (робіт, послуг), а за кредитом — фактичну виробничу собівартість завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

Об'єкти калькулювання допоміжних виробництв представлені у таблиці 12.1.

Таблиця 12.1

Об'єкти калькулювання допоміжних виробництв

Назва виробництва	Об'єкти калькулювання
Ремонтна майстерня	Відремнтований об'єкт, виготовлений виріб
Автомобільний транспорт	10 тонно-кілометрів, 1 машино-день, 1 машино-година
Жива тяглова сила	Робочий день коней, 1 голова приплоду
Електропостачання	10 кВт. електроенергії
Теплопостачання	10 Гкал теплоенергії
Водопостачання	1 м ³ води
Газопостачання	1 м ³ газу 1 кг скрапленого газу
Холодильні установки	1 центнеро-день зберігання кожного виду продукції

12.2. Облік витрат у ремонтно-механічних майстернях

Для збереження експлуатаційних якостей та забезпечення високопродуктивного використання основних засобів їх треба своєчасно ремонтувати, особливо машинно-тракторний парк, вантажний автотранспорт, обладнання. У майстернях господарств здійснюють переважно поточний ремонт і технічне обслуговування техніки.

Поточний ремонт проводять частіше, ніж капітальний, міжремонтний строк при цьому, становить, як правило, один рік. Замінюють чи реставрують окремі деталі, що зносилися, та проводять інші роботи.

Міжремонтні строки при капітальному ремонті — більше року. Мета капітального ремонту — відновити певною мірою вартість основних засобів, їх початкову потужність або експлуатаційні властивості. Він полягає у заміні важливих вузлів і агрегатів, тому складніший, ніж поточний ремонт. Плуги, сівалки та інші сільськогосподарські машини ремонтують тільки поточно.

Крім поточного і капітального ремонту періодично проводять техобслуговування автомобілів, тракторів, комбайнів: замінюють відпрацьовані масла, змашують деталі, які труться, регулюють апаратуру, мийуть машини.

Періодичність і види ремонту автомобілів, тракторів, комбайнів визначають з урахуванням обсягу виконаних робіт, від і останнього ремонту машин чи початку їх використання у господарстві. Головний інженер-механік складає **план-графік виконання ремонтів**, який у межах кварталів, місяців і декад доводять до ремонтної майстерні господарства. Згідно з графіком, на підставі **заявок завідуючого гаражем, бригадирів** тракторних бригад, керівників інших структурних підрозділів технічні засоби чи агрегати, вузли і деталі надходять у ремонтну майстерню для виконання ремонтних робіт. Заявки реєструють у **книзі замовлень на ремонт**, зазначаючи дату, передачі засобів у майстерню, вид ремонту. В процесі огляду за участю завідуючого майстернею, механізатора, який передає машину в ремонт, інженера-механіка визначають перелік робіт, які треба виконати в процесі ремонту.

У ремонтній майстерні для обліку витрат на ремонт техніки в **журналі обліку** відкривають окреме замовлення на кожний ремонт складних машин, тракторів, автомобілів, комбайнів та ін. На ремонт нескладних машин і знарядь (плугів, борін тощо) таке замовлення відкривають на групу однорідних об'єктів, але по госпрозрахункових підрозділах, за якими закріплено ці машини.

На підставі огляду засобів, переданих у ремонт, складають **відомість дефектів** на ремонт машин, у якій відповідно до потреби в запасних частинах, обсягу ремонтних робіт визначають кошторисну вартість ремонту. Ця відомість є підставою для виписування **лімітно-забірної картки чи накладної** на одержання запасних частин і нарядів на відрядну роботу для виконання ремонту. За даними лімітно-забірних карток, накладних, нарядів на відрядну роботу, відомостей розподілу загально-виробничих витрат роблять записи в журналі обліку витрат ремонтної майстерні окремо по кожному замовленню. На основі цього можна обчислити фактичну вартість ремонту, кожного інвентарного об'єкта, що дасть змогу забезпечити чіткий контроль за рівнем витрат госпрозрахункових підрозділів і орендарів.

Відомість дефекту складають у двох примірниках. Один примірник передають завідувачу складу для підбору та видачі необхідних запчастин і матеріалів для проведення ремонту. Другий примірник залишають в ремонтній майстерні як кошторисний документ на проведення ремонту.

Після закінчення ремонту складають **акт прийняття-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих машин**, на підставі якого відремонтовані об'єкти передають для дальшої експлуатації.

Облік витрат по допоміжних виробництвах ведеться на балансовому рахунку 23 «Виробництво» на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва, у складі якого виділений субрахунок другого порядку за видами виробництв — 2341 «Ремонтні виробництва», за дебетом якого відображають суми витрат, понесені на ремонтні роботи, за кредитом — списання витрат на відремонтовані об'єкти.

Реєстром синтетичного обліку витрат виконаних робіт у ремонтно-механічній майстерні є Журнал-ордер № 5 В с.-г., а реєстром аналітичного обліку витрат — Звіту про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв № 5.6 с.-г.

У журналі обліку витрат у ремонтній майстерні прямі витрати обліковують за статтями (табл. 12.2).

Таблиця 12.2

Статті для обліку витрат у ремонтній майстерні

Назва статті	Характеристика
Витрати на оплату праці	Обліковують суми нарахованої основної і додаткової оплати праці робітникам ремонтної майстерні, зайнятим на ремонті машин, обладнання, тракторів тощо, а також на виготовленні виробів та інвентарю.
Відрахування на соціальні заходи	Відображають відрахування від витрат на оплату праці робітників ремонтно-механічних майстерень у встановленому розмірі.

Назва статті	Характеристика
Паливо	Списують вартість палива, витраченого на обкатку машин після ремонту і промивання деталей під час ремонту
Будівельні матеріали	Відображають вартість будівельних матеріалів, витрачених на ремонт.
Запасні частини	Списують вартість запасних частин, шин, акумуляторні, готових виробів, використовуваних для заміни спрацьованих деталей, вузлів і обладнання під час ремонту основних засобів.
Малоцінні і швидкозношувані предмети	Обліковують вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, використаних на ремонті об'єкта.
Роботи і послуги	Відображають вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями або власними допоміжними виробництвами для цього ремонтного об'єкта

Загальновиробничі витрати ремонтної майстерні обліковують на окремому аналітичному рахунку. Їх щомісяця розподіляють між окремими замовленнями пропорційно до прямої оплати праці.

Таблиця 12.3

Кореспонденція рахунків з обліку витрат і виконаних робіт ремонтною майстернею

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано оплату праці працівникам, що зайняті ремонтом об'єктів	2341	661
2	Нараховано Єдиний соціальний внесок від заробітної плати робітників, що зайняті ремонтом	2341	657
3	Списано паливо-мастильні матеріали на обробіток деталей	2341	203
4	Витрачено запасні частини на ремонт об'єктів	2341	207
5	Списано МШП	2341	22
6	Розподілено загальновиробничі витрати ремонтної майстерні	2341	2341.1
7	Списано витрати по закінченому ремонту	234, 235, 91, 92	2341

Фактична собівартість виконаних робіт в ремонтній майстерні визначається **щомісяця** і списується на споживачів послуг. При цьому може залишатися незавершене виробництво, вартість якого встановлю-

ється шляхом інвентаризації. При визначенні фактичної собівартості сума незавершеного виробництва на початок місяця додається до витрат поточного місяця, а незавершеного виробництва на кінець місяця віднімається від загальної суми витрат. Таким чином при калькулюванні собівартості продукції незавершене виробництво враховується в сумі різниці його на початок і кінець місяця.

12.3. Облік витрат і робіт, виконаних вантажним автотранспортом

Вантажний автотранспорт забезпечує потребу в автоперевезеннях підприємств, а також надає автопослуги працівникам підприємства та для сторонніх замовників.

Основними первинними документами для обліку витрат і виконаних вантажним автотранспортом робіт є:

- подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні;
- подорожній лист вантажного автомобіля;
- подорожній лист легкового автомобіля;
- перевезення пасажирів автобусами;
- товарно-транспортна накладна;
- талон замовника.

Типові форми єдиної первинної транспортної документації є документами суворої звітності, тому їх виготовляють згідно затверджених правил і обліковують по встановленому порядку.

Згідно із даними подорожнього листа автомобіля здійснюють облік виконаної роботи з перевезення вантажів (пасажирів), витрат пального, нарахування заробітної плати водіям, розрахунків із замовниками.

Перевезення вантажів автомобільним транспортом здійснюється при наявності належним чином оформлених товарно-транспортних накладних. Вони є підставою для списування матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку.

Перевезення вантажними автомобілями власних речей громадян за їх замовленнями здійснюється за подорожнім листом з додатком до нього квитанції прибуткового касового ордера на оплату транспортних послуг.

Дані подорожніх листів переносять у **Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту**. В кінці місяця в накопичувальній відомості підраховують підсумки і складають **зведену відомість** такої ж форми, дані якої використовують для заповнення Звіту про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв № 5.6 с.-г.

Витрати на роботу вантажного автотранспорту обліковують за дебетом субрахунку 234 «Допоміжні виробництва» (2342 «Автомобільний транспорт»). За кредитом субрахунку відображають списання витрат по споживачах відповідно обсягу виконаних автомобільних перевезень в тонно-кілометрах або витратах часу (перевезення людей, робота спеціальних машин).

Аналітичний облік витрат вантажного автотранспорту здійснюють у розрізі таких статей (рис. 12.1):

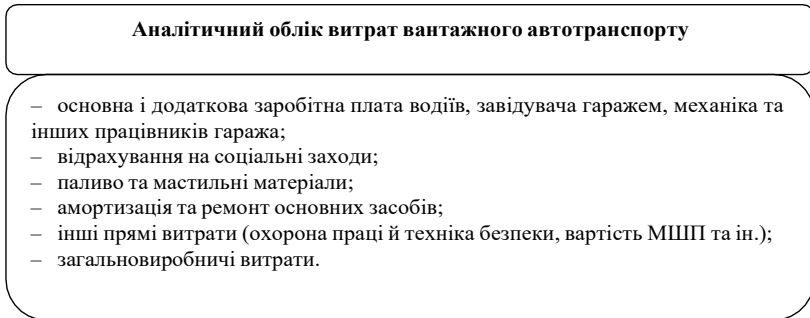


Рис. 12.1. Аналітичний облік витрат вантажного автотранспорту

Загальновиробничі витрати розподіляють між видами перевезень пропорційно до заробітної плати основних працівників.

Перевезення автотранспортом вантажів обліковується в тонно-кілометрах, а робота спеціальних машин та обсяг перевезень людей — в машино-годинах, кількість яких в кінці місяця перераховується в машино-дні.

Калькуляційні розрахунки з вантажного автотранспорту оформляють **бухгалтерською довідкою**.

Для визначення собівартості виконаних робіт спочатку розраховують собівартість машино-дня. Для цього всі витрати на утримання автотранспорту ділять на кількість машино-днів, відпрацьованих на всіх видах робіт. По вартості машино-днів визначають витрати, пов'язані з перевезенням людей та іншими послугами, що не обліковують у тонно-кілометрах. Решта витрат становитиме собівартість робіт а перевезення вантажів. Фактичні витрати щомісяця списують на відповідні об'єкти обліку, записуючи по дебету рахунків 20,22,23,15,91,92,93і по кредиту субрахунку 2342.

Приклад. За місяць витрати на утримання автопарку становили 10000 грн., кількість машино-днів — всього 200, в тому числі відпрацьовано на перевезенні людей — 40, обсяг виконаних автомобільних перевезень — 80000 тонно-кілометрів.

За таких умов

1. собівартість одного машино-дня дорівнює 50 грн. (10000 грн. : 200 = 50 грн.);
2. вартість перевезення людей — 2000 грн. (50 грн. x 40 = 2000 грн.);
3. сума витрат, що відноситься на перевезення вантажів — 8000 грн. (10000 грн. — 2000 грн. = 8000 грн.);
4. собівартість 10 тонно-кілометрів — 1 грн. (8000 грн.: 80000 x 10 = 1 грн.);
5. на споживачів мають бути віднесені суми із розрахунку 1 грн. за 10 тонно-кілометрів вантажоперевезень.

Таблиця 12.4

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат і виконаних робіт
автотранспортом**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано оплату водіям автотранспорту	2342	661
2	Нараховано Єдиний соціальний внесок від заробітної плати водіїв	2342	657
3	Списано паливо мастильні матеріали	2342	203
4	Витрачено запасні частини	2342	207
5	Списано МШП	2342	22
6	Нараховано амортизацію на вантажний автотранспорт	2342	131
7	Списано послуги автотранспорту на: – рослинництво – тваринництво – загальногосподарські витрати – обслуговування житлових будинків – промислове виробництво – загальнопромислові потреби	231 232 92 949 233 91	2342 2342 2342 2342 2342 2342

Реєстром синтетичного обліку витрат і виконаних робіт вантажним автотранспортом є Журнал-ордер № 5 В с.-г., а реєстром аналітичного обліку витрат — Звіту про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв № 5.6 с.-г.

12.4. Облік витрат та виконаних робіт живою тягловою силою

Облік роботи живої тяглової сили ведуть на субрахунку 2343 «Гужовий транспорт». За дебетом цього рахунку відображають прямі витрати, а за кредитом — списання витрат по споживачах відповідно обсягу виконаних робіт.

Витрати гужового транспорту обліковують на підставі первинних документів із списання матеріальних цінностей:

- відомість витрати кормів
- накладні
- облікові листки праці і виконаних робіт
- розрахунки нарахування заробітної плати працівникам тваринництва.

Приплід оприбутковують на підставі Акта на оприбуткування приплоду тварин.

Аналітичний облік витрат і виконаних робіт гужовим транспортом здійснюють за статтями калькуляції:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- роботи і послуги;
- корми;
- амортизація та ремонт необоротних активів;
- інші витрати;
- загальновиробничі витрати.

Одиницею обліку роботи живої тяглової сили є робочий день (коне-день). Їх кількість встановлюють за обліковими листками праці та виконаних робіт та інших первинних документах.

Коне-днем вважається робота однієї голови тварин протягом дня незалежно від відпрацьованого часу. Собівартість одного робочого дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання живої тяглової сили (без вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих коне-днів.

Гній оцінюють за вартістю підстилки та нормативно-розрахункових витрат на його видалення із тваринницьких приміщень.

При обчисленні собівартості одна голова приплоду прирівнюється до собівартості 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання робочої худоби на кількість кормо-днів.

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат і виконаних робіт
живою тягловою силою**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано оплату праці працівникам, що зайняті доглядом робочої худоби	2343	661
2	Нараховано Єдиний соціальний внесок від заробітної плати робітників, що зайняті доглядом робочої худоби	2343	657
3	Списано вартість кормів на годівлю	2343	208
4	Списано медикаменти	2343	209
5	Списано МШП	2343	22
6	Списано будівельні матеріали на ремонт конюшні	2343	205
7	Одержано гній	27, 208	2343
8	Оприбутковано приплід	21	2343

Приклад. Витрати на утримання живої тягової сили становили за звітний рік 17120 грн. За цей період було вироблено 1340 коне-днів, одержано 3 голови приплоду і гною, оціненого у 80 грн. Кількість кормо-днів — 2850.

Розрахувати собівартість 1 голови приплоду ЖТС, 1 робочого дня.

Розв'язок. Собівартість 1 голови приплоду = $\frac{\text{витрати на приплід}}{\text{кількість голів приплоду}}$
 $= 1080/3 = 360$ або $(60 \cdot 6 = 360)$

Витрати на приплід = 60 кормо-днів * собівартість 1 кормо-дня * кількість голів приплоду = $60 \cdot 6 \cdot 3 = 1080$

Собівартість 1 коне-дня = $\frac{\text{витрати на утримання} - \text{побічна продукція}}{\text{кількість коне-днів}} =$

$17120/1340 = 12,72$ грн.

Собівартість 1 кормо-дня = $\frac{\text{витрати на утримання}}{\text{кількість кормо-днів}} = 17120/2850 =$

6 грн.

12.5. Облік витрат електро-, водопостачання та інших видів допоміжних виробництв

Сільськогосподарське підприємство може мати електропостачання, тепlopостачання, водопостачання та інші види допоміжних виробництв.

По кожному з них витрати обліковують на окремому аналітичному рахунку по встановлених статтях. Списують витрати щомісяця шляхом віднесення їх на споживачів відповідно обсягу наданих послуг або виконаних робіт.

Електроенергія використовується для основного виробництва, допоміжних і промислових виробництв, житлово-комунального господарства тощо. Сільськогосподарські підприємства одержують електроенергію зі сторони або виробляють на власних електростанціях.

Для обліку витрат по **електропостачанню** відкривають окремий аналітичний рахунок «Електропостачання». Витрати на ньому обліковують по встановлених статтях. Якщо підприємство має власну електростанцію, то облік її роботи ведуть в **журналі обліку роботи електрогенератора**. В ньому щоденно проводять запис про роботу електрогенератора та кількість виробленої електроенергії. На підставі таких записів в кінці місяця складають **звіт про роботу електростанцій**.

Витрати на електропостачання відображають на підставі первинних документів по нарахуванню оплати праці, списанню матеріальних цінностей тощо.

Якщо електроенергію одержують зі сторони, то вартість її записують на підставі отриманих рахунків від постачальників: дебет рахунку 234 «Допоміжні виробництва» і кредит рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Розрахунок собівартості 10 кіловат-годин електроенергії наведено на рис. 12.2.

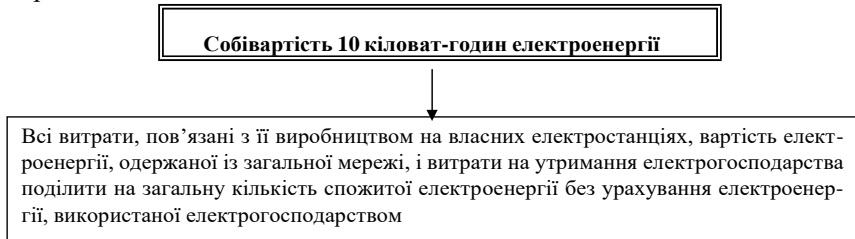


Рис. 12.2. Калькулювання собівартості електроенергії

Собівартість електроенергії щомісяця списують на споживачів по кількості кіловат-годин. Запис роблять по дебету рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та інших залежно від каналів споживання електроенергії і по кредиту субрахунку 234.

На окремому аналітичному рахунку обліковують витрати по утриманню котелень і виконаних послуг по **теплопостачанню**. Облік ведуть

аналогічно як і по електропостачанню. Тут калькують собівартість 10 одиниць теплоенергії (ГКал) (рис. 12.3). Теплоенергію відносять щомісяця на користувачів, виходячи з її кількості і собівартості.

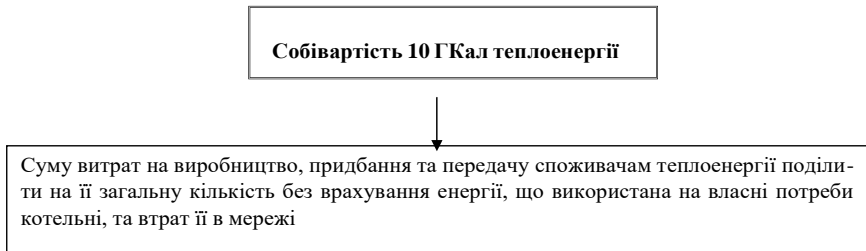


Рис. 12.3. Калькулювання собівартості теплоенергії

Якщо котельні та інші теплові установки розміщені на фермі, в допоміжному промисловому виробництві або інших структурних підрозділах і обслуговують лише ці підрозділи, то витрати на теплоенергію обліковують в складі витрат відповідних підрозділів.

Одним з видів допоміжних виробництв є **водопостачання**. У виробничому звіті або книзі обліку виробництва відкривають окремий аналітичний рахунок «Водопостачання», на якому обліковують витрати по статтях, як і по інших допоміжних виробництвах.

До витрат на водопостачання відносять витрати на утримання власних водокачок, водопровідних ліній, насосних установок та інших агрегатів, що використовуються для подачі води для виробничих і побутових потреб підприємства, а також вартість води, одержаної від водопостачальницьких організацій згідно їх рахунків.

Собівартість 1 куб. метра води визначається шляхом ділення витрат по водопостачанню на загальну кількість одержаної води (рис. 12.4). Відпущену воду щомісяця списують на споживачів, виходячи з її кількості і собівартості, записуючи по дебету рахунків 23,90,91,92,93 та інших і по кредиту субрахунку 234.

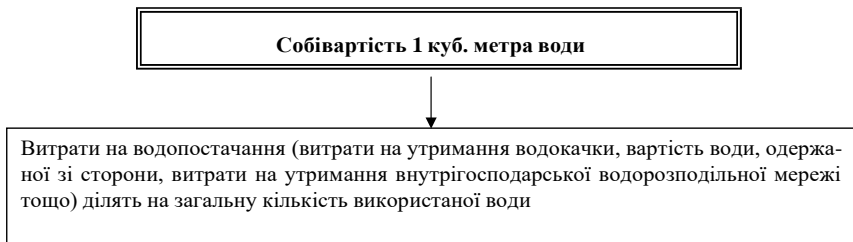


Рис. 12.4. Калькулювання собівартості води

Витрати на утримання **газового господарства** обліковують на окремому аналітичному рахунку «Газопостачання» по встановлених статтях. До цих витрат відносять вартість одержаного газу, а також інші витрати по утриманню газового господарства аналогічно як і по електропостачанню.

Розрахунок собівартості 1 м³ газу наведено на рис. 12.5.

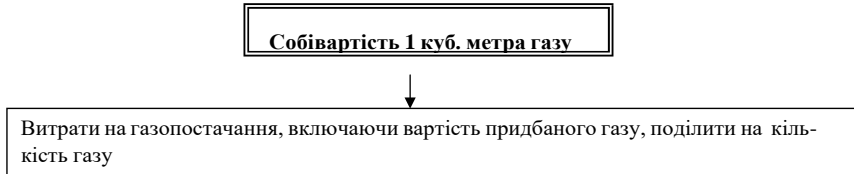


Рис. 12.5. Калькулювання собівартості газу

Відпущений газ щомісяця списують на споживачів, виходячи з його кількості та собівартості, записуючи по дебету рахунків 23,90, 91,92,93 та інших і по кредиту субрахунку 234.

При наявності на підприємстві інших видів допоміжних виробництв витрати по встановлених статтях по кожному з них обліковують на окремих аналітичних рахунках і щомісяця розподіляють по споживачам, вибираючи відповідну базу для розподілу.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. За якими статтями здійснюють аналітичний облік витрат у ремонтно-механічних майстернях?
2. Назвіть первинні документи з обліку витрат у ремонтно-механічній майстерні?
3. Що є реєстром синтетичного обліку витрат у допоміжних виробництвах?
4. Як часто визначають фактичну собівартість виконаних робіт в майстерні?
5. Який документ є основним з обліку роботи вантажного автотранспорту?
6. Що є калькуляційною одиницею роботи вантажного автотранспорту?
7. В якому документі обліковують вироблену електроенергію в господарстві?
8. Які виділяють види допоміжних виробництв?
9. Як розрахувати собівартість 10 кВт/год та 10 од. теплоенергії?
10. Що є обліковою і калькуляційною одиницею газопостачання?
11. Як визначається собівартість 1 м води?
12. Назвіть первинні документи з обліку витрат і виконаних робіт живою тягловою силою?
13. Як визначити собівартість 1 коне-дня живої тяглової сили?

14. Охарактеризуйте рахунок, на якому здійснюють облік витрат допоміжних виробництв.
15. Назвіть статті виробничих з обліку роботи вантажного автотранспорту.
16. Назвіть основні бухгалтерські проводки з обліку витрат електропостачання.
17. Назвіть статті виробничих витрат з обліку витрат і виконаних робіт живою тягловою силою.

Рекомендована література за темою 12

1. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132. URL:https://www.zakon-irrativ.info/index.php?option=com_lica&p=0&base=1&menu=94859&u=1&tpr=1&view=text (дата звернення 15.02.2020)
2. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури. 2008. 320 с.
3. Демиденко С.Л. Особливості стратегічного аналізу середовища підприємства. Ефективна економіка №9, 2015. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4290> (дата звернення 03.04.2020)
4. Добровський В.М. Управлінський облік: Навчальний посібник.– 2-ге вид., без змін / В.М. Добровський К, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова — КНЕУ, 2008. – 235 с.
5. Домбровська, Н.Р. Організація обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. — К. : КНЕУ, 2012. Спец. випуск. С. 54-60.
6. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. 2014. № 2. С. 72-76. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_2_15 (дата звернення 03.04.2020)
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: учебное пособие для вузов / пер. с англ. / Под ред. Н. Д Эриашвили. Предисловие проф. П. С. Безруких. 3 — е изд. ЮНИТИ, 2002, 1071 с.
8. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник. URL: <https://znanium.com/catalog/product/1028833>
9. ДСТУ ISO 9000-2001. Системи управління якістю. Основні положення та словник. К.: Держстандарт України, 2001.
10. Економічний аналіз (конспект). Галерея фінансової літератури “Фінгал”. 2018. URL: <http://ngal.com.ua/content/view/1341/39/> (дата звернення 6.04.2020).

11. Ермакова Н.А. Процессно-ориентированная система управленческого учета. Вестник ОГУ. 2005. С. 80-86. URL.: vestnik.osu.ru/2005_2/14.pdf (дата звернення 8.04.2020).
12. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат. Пер. з нім. під кер. і наук. ред. М.Г. Грещака. К.: Таксон, 2000. 520 с., с. 292–298
13. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: підручник. К.: Центр учбової літератури. 2012. 792 с.
14. Хенсен Р. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моуєн, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. / Пер. с англ.. К.: Міленіум, 2002. 974 с.
15. Haldma T. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. Management Accounting Research. 2002. Vol. 13. P. 379. 400., с. 380.
16. Hoque Zahirul. Predicting Change in Management Accounting and Control Systems: Additional Evidence from Australia (July 15, 2008). Available at SSRN. P. 29. URL: http://www.eurojournals.com/AJSR_31_02.pdf, с. 6.
17. Horvath P. Controlling. 4., überarb. Aufl. — München: Vahlen, 1991. — S. 447;
18. Hansen R., Mowen M. (2009) Cost Management: Accounting & Control. 6th Edition. Ohio: South-Western Cengage Learning, с. 172.

ТЕМА 13.
**ОБЛІК ВИТРАТ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ВИРОБНИЦТВА
ТА УПРАВЛІННЯ**

13.1. Облік та розподіл загальновиробничих витрат

Завданнями обліку витрат з організації виробництва і управління є: вірне і своєчасне документальне оформлення операцій, точний облік витрат за їх видами і статтями, контроль за дотриманням планів, кошторисів, нормативів вказаних витрат правильний розподіл загальновиробничих витрат на об'єкти обліку та калькулювання і віднесення адміністративних витрат на фінансові результати.

Загальновиробничі витрати – це витрати на організацію виробництва та управління окремими галузями підприємства.

Для подальшого вивчення загальновиробничих витрат насамперед необхідно визначити суть цього поняття, проаналізувавши думки сучасних вчених, та сформулювати твердження, котре б розкривало їх суть (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

**Визначення поняття «загальновиробничі витрати»
в економічній літературі**

Визначення	Джерело
Загальновиробничі витрати, як складова частина виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійснення управління.	Ю.С. Цал-Цалко [4, с. 62]
Загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, а також витрати на організацію та координацію виробничого процесу в них.	М.С. Пушкар [3, с. 330]
Загальновиробничими (накладними) є ті витрати, які не відносяться до основних витрат, обумовлених технологією виробництва; тих які формують технологічну вартість (собівартість) продукції (робіт, послуг): витрати на технологічні матеріали, робочу силу і на експлуатацію засобів праці. Це – всі інші витрати цехів, дільниць, які являються організаційно-управлінськими, додатковими, тобто виробничими накладними витратами. Це витрати підрозділів на організацію виробництва і управління виробничими процесами.	В.О. Ластовецький [2, с. 78]
Виробничі витрати на організацію виробництва і управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання, інші витрати, пов'язані з процесом виробництва, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат називають загальновиробничими витратами.	Т. Войтенко, Н. Вороня [1, с. 30]

За способом включення в собівартість продукції загальновиробничі витрати є непрямими. Вони відносяться у витрати виробництва шляхом розподілу. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включаються (рис. 13.1):

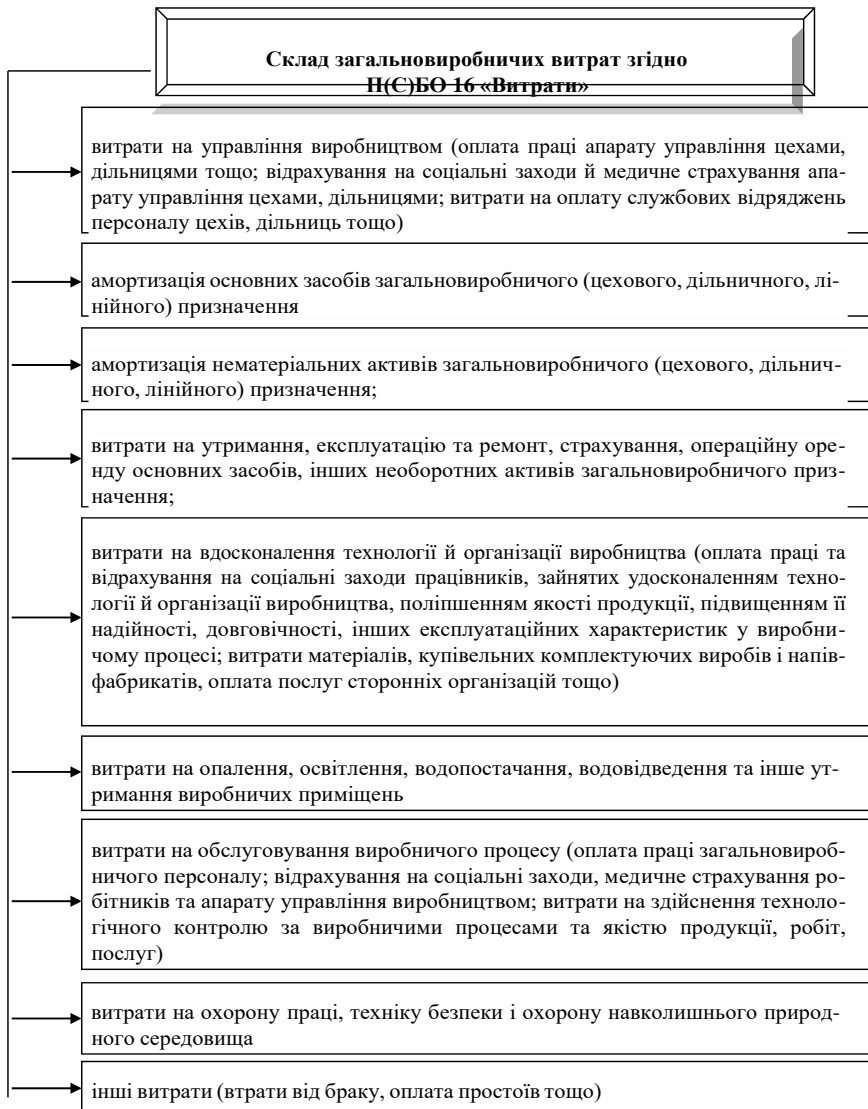


Рис. 13.1. Склад загальновиробничих витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати»

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нормальна потужність — це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Рис. 13.2. сутність постійних та змінних витрат

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» визначено методику розрахунку розподілу загальновиробничих витрат, за якою загальновиробничі витрати включаються до витрат на виробництво продукції, робіт, послуг (рахунок 23 «Виробництво») та до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (рахунок 90 «Собівартість реалізації»). За П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованих виробничих запасів складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією.



Рис.13.3. Порядок розподілу загальновиробничих витрат

Облік загальноновиробничих витрат здійснюється на рахунку 91 «Загальноновиробничі витрати». Це рахунок активний, операційний, розподільний.

За дебетом рахунка 91 відображається сума визнаних згідно з положеннями П(С)БО 16 «Витрати» витрат, за кредитом — щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунок 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Однак Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132, передбачено, що у сільськогосподарських підприємствах загальноновиробничі витрати не поділяються на змінні та постійні. Вони розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини).

Бази розподілу загальноновиробничих витрат у сільському господарстві:

- у рослинництві — прямі витрати без вартості насіння і посадкового матеріалу;
- у тваринництві — прямі витрати без вартості кормів;
- у промисловому виробництві — прямі витрати без вартості сировини і матеріалів та напівфабрикатів.

Рахунок 91 «Загальноновиробничі витрати» повинен закриватися щомісяця, тобто загальноновиробничі витрати розподіляються на об'єкти витрат в кінці кожного місяця. Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, слід загальноновиробничі витрати списувати по закінченні року. Для розподілу складається спеціальна відомість.

Аналітичний облік загальноновиробничих витрат ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Підприємства самостійно встановлюють статті для накопичення витрат загальноновиробничого характеру. Облік може здійснюватися статтями, які наведено у таблиці 13.2.

Для обліку загальноновиробничих витрат призначений **Звіт про загальноновиробничі витрати № 5.7 с.-г.** Регістр призначений для ведення аналітичного обліку за субрахунками за визначеними статтями витрат, відкривається за виробничими підрозділами, галузями виробництва, субрахунками. За періодом складання — регістр місячний, за призначенням — річний (витрати обліковуються підсумком з початку року).

Реєстром синтетичного обліку в сільськогосподарських підприємствах виступає Журнал-ордер № 5 В с.-г.

Загальна схема організації обліку загальноновиробничих витрат представлено на рис. 13.4.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат

Назва статті	Характеристика
Основна й додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи	Відносять основну й додаткову заробітну плату (включаючи відрахування на соціальні заходи) згідно з номенклатурою посад, що відносяться до апарату управління: <ul style="list-style-type: none"> у рослинництві: агрономів, інженерів, агролісомеліораторів, інженерів-гідротехніків, завідуючих машинним двором, завідуючих цехом рослинництва, бригадирів тракторних і рільничих бригад, завідувача і працівників зернового току; у тваринництві: зоотехніків, зоотехніків з племінної справи, інженерів з механізації трудовітських процесів на тваринницьких фермах, ветеринарних лікарів, фельдшерів, санітарів та інших працівників ветеринарного пункту; працівників ізолятора і молочних пунктів, лаборантів, завідуючих цехом тваринництва; у промислових виробництвах: начальника цеху, майстра.
Охорона праці та техніки безпеки	Включаються витрати на виготовлення і зберігання огорож робочих машин, люків і вентиляційних пристроїв встановлення сигналізації з метою забезпечення безпеки; пристроїв для екстреної зупинки працюючих механізмів тощо; витрати на використання і зберігання дезінфекційних камер, умивальників, душових, лазень, пралень, роздягалень, шаф для спецодягу, сушарок та іншого обладнання; інші витрати, пов'язані із забезпеченням охорони праці, зокрема на матеріали, витрачені на використання і зберігання коштів, призначених для забезпечення охорони праці, а також заробітну плату (включаючи відрахування на соціальні заходи) працівників, зайнятих ремонтом та обслуговуванням обладнання і пристосування з охорони праці й техніки безпеки.
Затрати на переїзди і переміщення	Включаються витрати на утримання легкових автомобілів і роз'їзних коней, призначених для поїздки обслуговуючого персоналу галузі (рослинництва, тваринництва і промислових виробництв).
Витрати на утримання основних засобів загальновиробничого призначення	Відносяться амортизація, витрати на ремонт, опалення, освітлення і прибирання об'єктів загальновиробничого призначення: зерносушарок, ветлікарень, агрокабінетів, лабораторій, бригадних споруд, автомобілів ветеринарної служби тощо.
Утримання тимчасових споруд	Включають витрати на зведення тимчасових споруд і навісів, на обладнання укриттів для працівників, для зберігання інструментів та інвентарю в полі, витрати на організацію харчування на польових станах (заробітна плата кухарів, вартість палива тощо).
Транспортне обслуговування робіт	Відносять витрати, пов'язані з перевезенням працівників на польові стани, у бригади та інші місця роботи, а також підвезенням води, інвентаря, сільськогосподарських машин, доставкою палива до тракторів, комбайнів, витрати на внутрішньогосподарське переміщення матеріалів та інші транспортні роботи. Не враховуються за цією статтею витрати на доставку мінеральних та органічних добрив, отрутохімікатів на поля, а також кормів.

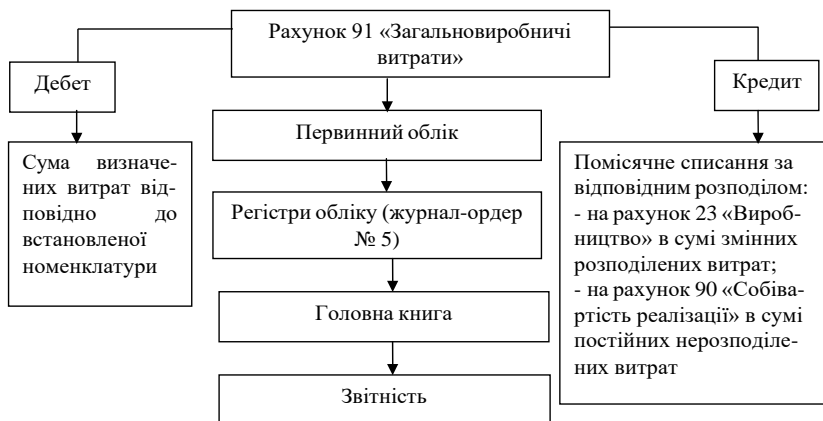


Рис. 13.4. Загальна схема організації обліку загальновиробничих витрат

Таблиця 13.3

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу	91	661
2	Здійснено відрахування на фонд оплати праці зазначених працівників	91	65
3	Списано вартість будівельних матеріалів для влаштування огорож робочих машин з метою дотримання техніки безпеки	91	205
4	Списано вартість нафтопродуктів, використаних на експлуатацію легкового автотранспорту	91	203
5	Списано вартість палива, використаного для обігрівання приміщення для тваринників	91	203
6	Списано вартість спожитої електроенергії на освітлення території ферми і приміщень загальновиробничого призначення	91	234
7	Списано вартість послуг вантажного автотранспорту, що перевозив працівників на роботу і з роботи	91	234
8	Списано матеріальні цінності, використані для загальновиробничих потреб: <ul style="list-style-type: none"> • сировина і матеріали • запасні частини • готова продукція 	91 91 91	201 207 26
9	Списано послуги інших допоміжних виробництв для загальновиробничих потреб	91	234

Продовження табл. 13.3

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
10	Списано послуги машинно-тракторного парку	91	915
11	Нараховано амортизацію на будівлі та обладнання загальновиробничого призначення	91	131
12	Списано вартість матеріалів, використаних на ремонт будівлі загальновиробничого призначення	91	205, 209
13	Списано вартість малоцінних предметів, отриманих для лабораторії та ветеринарного пункту ферми	91	22
14	Списано вартість виданого працівникам ферми спецодягу і спецзуття (сторожеві, фельдшерів, технікові зі штучного запліднення тварин та ін.)	91	22
15	Створено резерв оплати відпусток персоналу	91	471
16	Віднесено до складу загальновиробничих витрат частину витрат майбутніх періодів	91	39
17	Списано витрати ремонтної майстерні	91	234
18	Списано витрати на роботи з дезінфекції та дератизації приміщень ферми, виконані сторонньою організацією	91	631
19	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
20	Списано суму витрат на відрядження загальновиробничого персоналу (без ПДВ)	91	372
21	Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконання роботи і послуги для загальновиробничих потреб (без ПДВ)	91	631,685
22	Віднесено загальновиробничі витрати на об'єкти обліку витрат продукції: • рослинництва • тваринництва • промисловості	231 232 233	911 912 913
23	Нараховано орендну плату за земельний пай грошима	91	661
24	Нараховано орендну плату за земельний пай продукцією власного виробництва	91	685
25	Розподілено змінні загальновиробничі витрати	23	91
26	Розподілено постійні загальновиробничі витрати	23	91
27	Віднесено нерозподілені постійні загальновиробничі витрати до складу собівартості реалізації	90	91

13.2. Облік адміністративних витрат

Адміністративні (загальногосподарські) витрати — це витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому. Вони не беруть участі у створенні продукції але необхідні для нормально-го функціонування виробництва. Адміністративні витрати не включають у собівартість продукції, а списують на фінансові результати.

Облік адміністративних витрат у сучасних умовах вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які дозволяють організувати систему управління витратами. Класифікаційні ознаки адміністративних витрат підприємства та систему їх обліку визначають основні критерії, які зображено на рис. 13.5.

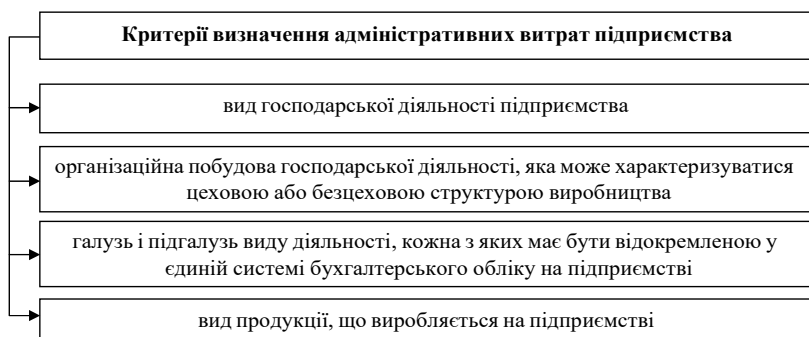


Рис. 13.5. Критерії визначення адміністративних витрат підприємства

Розробка економічно обґрунтованої класифікації адміністративних витрат є важливою передумовою забезпечення фінансової стабільності, конкурентоспроможності та економічного розвитку суб'єкта господарювання, допомагає визначити об'єкти витрат, організувати за єдиною методологією планування, облік, аналіз та поточний контроль, а отже — створити належний механізм управління витратами.

Слід визнати, що використання цієї ознаки класифікації адміністративних витрат на практиці можливе лише з аналітичною метою, яка для обліку є недоцільною, тому що витрати на управління та обслуговування виробництва можуть включатися до різних статей калькуляції (наприклад, витрати на управління в складі загальногосподарських та адміністративних витрат). Адміністративні витрати мають комплексний характер, до них відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Склад витрат визначається П(С)БО 16 «Витрати».

При побудові обліку адміністративних витрат підприємства за центрами відповідальності виникає необхідність розробки такої класифікації адміністративних витрат, яка б повністю задовольняла потреби кожного центру відповідальності, враховуючи при цьому організаційну структуру та особливості господарювання. Виходячи з цього, адміністративні витрати підприємств доцільно групувати за такими центрами відповідальності та статтями витрат (табл. 13.4).

Таблиця 13.4

Групування адміністративних витрат за центрами відповідальності

Центри відповідальності	Статті адміністративних витрат
1	2
Дирекція	Витрати на утримання адміністративного управлінського персоналу
	Загальні корпоративні витрати
	Витрати на оплату зв'язку загальногосподарського призначення
	Витрати на оплату винагороди за професійні послуги
	Витрати на врегулювання суперечностей у судових органах
	Інші витрати загальногосподарського призначення
Господарський відділ	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення
	Витрати на сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення
Відділ механіки	Витрати на транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням підприємством
Відділ охорони праці	Витрати на забезпечення охорони праці і техніки безпеки
Відділ постачання	Витрати на організацію процесу придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці
Відділ кадрів	Витрати, пов'язані з набором робочої сили та з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу
Бухгалтерія	Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ
	Погашення вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського призначення, нарахуванням амортизаційних відрахувань
	Витрати зі страхування майна та ризиків
	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг))

Кожна з виділених статей у групуванні адміністративних витрат за центрами відповідальності може бути уточнена підстаттями.

Адміністративні витрати є комплексними витратами, тому особливе місце в класифікації займає їх розподіл за економічними елементами (рис. 13.6).



Рис. 13.6. Класифікація адміністративних витрат за економічними елементами

Необхідно зазначити, що класифікація витрат за економічними елементами використовується підприємствами в основному для побудови системи фінансового обліку, тоді як у системі управлінського обліку витрати розглядаються в розрізі статей калькуляції. Якщо класифікація за елементами показує загальну суму адміністративних витрат, то на відповідну статтю калькуляції відносяться лише частина витрат за елементами, яка може бути включена в ціну окремих видів продукції.

Таким чином, раціональна класифікація адміністративних витрат може бути структурована в порядку, відображеному в табл. 13.5.

Адміністративні витрати обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До адміністративних витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати» відносяться витрати на управління підприємством (рис. 13.7).

Класифікація адміністративних витрат

Ознака	Характеристика
Комплексність витрат (номенклатурні статті)	Оплата праці загальногосподарського персоналу; відрухування на соціальні заходи; витрати на службові відрядження управлінського персоналу; загальні корпоративні витрати; витрати на утримання, амортизацію і ремонт основних засобів і нематеріальних активів адміністративного призначення; винагороди за професійні послуги; витрати на зв'язок; витрати на врегулювання спорів у судових органах; плата за послуги банків; інші витрати.
За центрами відповідальності	Адміністративні витрати дирекції, адміністративно-господарської частини, відділу механізації, відділу охорони праці, відділу постачання, відділу кадрів, бухгалтерії.
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрухування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.
Відношення до обсягів виробництва	Постійні, змінні, змішані.
За періодом виникнення	Адміністративні витрати минулих, майбутніх і поточних періодів.
За можливістю регулювання	Регульовані, нерегульовані.

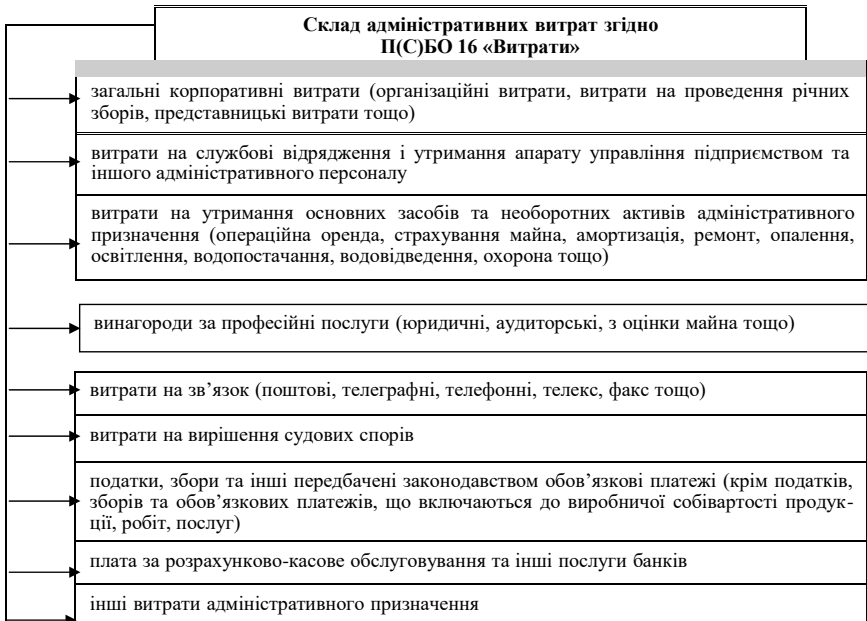


Рис. 13.7. Склад адміністративних витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати»

Адміністративні витрати групуються за встановленою номенклатурою статей (табл. 13.6).

Таблиця 13.6

Аналітичний облік адміністративних витрат

Назва статті	Характеристика
Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу	Відносять витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати адміністративно-управлінського персоналу підприємства та іншого загальногосподарського персоналу
Відрахування на соціальні заходи	Відносять відрахування на соціальні заходи, базою для розрахунку яких є фактичні витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу підприємства згідно з чинним законодавством
Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	Відносять витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші комунальні послуги загальногосподарського призначення; вартість матеріалів і засобів догляду за приміщеннями, будівлями, територіями, обладнанням загальногосподарського призначення; використаної на роботу обчислювальної техніки та кондиціонерів, що встановлені в приміщеннях адміністративного або іншого загальногосподарського призначення; витрати на проведення протипожежних заходів, оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних із забезпеченням пожежної і сторожової охорони згідно з укладеними договорами; витрати на поточний ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на утримання й експлуатацію власних телефонних станцій, комутаторів, телетайпів, диспетчерського зв'язку, радіозв'язку тощо.
Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	Відносять амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.
Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	Відносять податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством України, нарахування яких збільшує адміністративні витрати підприємства.
Загальні корпоративні витрати	Відносять витрати на оприлюднення річного звіту; організаційні та представницькі витрати, пов'язані із забезпеченням корпоративної діяльності підприємства; витрати на проведення річних зборів; інші витрати, пов'язані з виконанням обов'язків корпоративного підприємства.

Назва статті	Характеристика
Інші адміністративні витрати	Відносять витрати, пов'язані із забезпеченням нормальних умов праці і додержанням правил техніки безпеки праці, передбачені колективним договором; витрати на службові відрядження адміністративно-управлінського та іншого загальногосподарського персоналу; оплату послуг поштового, телефонного, телеграфного, факсимільного та інших видів зв'язку; витрати на придбання і виготовлення бланків документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю підприємства, придбання канцелярського приладдя; витрати на передплату спеціалізованої преси, придбання каталогів, інструктивних та інших службових матеріалів; організаційні витрати, представницькі витрати тощо (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів), пов'язаних з операційною діяльністю підприємства; оплату послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, вексельного авалю; витрати на перевезення працівників підприємств до місця роботи і назад; винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на врегулювання спорів у судових органах; інші витрати загальногосподарського призначення.

Основні господарські операції з обліку адміністративних витрат відображено в табл. 13.7.

Таблиця 13.7

Облік операцій по рахунку 92

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92	13
2.	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92	20
3.	Передано в експлуатацію МШП	92	22
4.	Включено до складу адміністративних витрат вартість готової продукції, товарів	92	26,28
5.	Оплачено готівкою загальногосподарські витрати	92	301
6.	Відображено витрати по розрахунково-касовому обслуговуванню та інших послугах банку	92	311
7.	Списано суму незадоволеної претензії	92	374
8.	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92	372

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
9.	Списана частина витрат майбутніх періодів	92	39
10.	Отримано юридичні послуги по оцінці майна	92	631
11.	Нараховано фінансові санкції за результатами перевірки податковими органами	92	64
12.	Нарахована зарплата з відрахуваннями	92	66,65
13.	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги	92	685
14.	Списано суми витрат за елементами (для підприємств, що за стосовують рахунки класу 8)	92	80,81, 82, 83, 84
15.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92

Облік адміністративних витрат ведеться за визначеними статтями витрат та кореспондуючими рахунками з дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» у **Звіті про адміністративні витрати № 5.8 с.-г.**

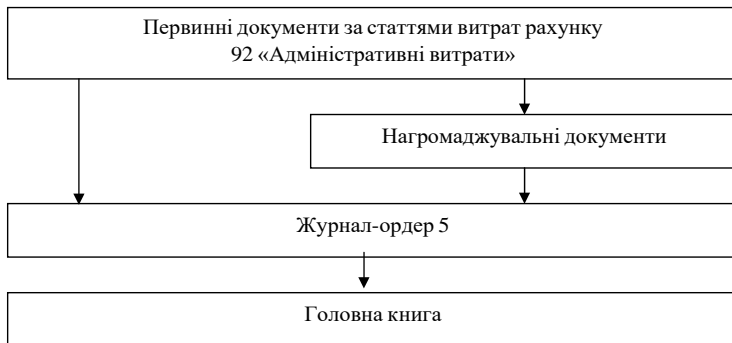


Рис. 13.8. Послідовність записів на рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Реєстром синтетичного обліку в сільськогосподарських підприємствах виступає Журнал-ордер № 5 В с.-г.

13.3. Облік витрат майбутніх періодів

У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. До таких витрат відносять витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

У сільському господарстві до витрат майбутніх періодів належать витрати на спорудження некапітальних споруд і тимчасових пристосувань для потреб виробництва (літні табори і загони для тварин, споруди для силосування, сінажування та інші пристосування), а також витрати некапітального характеру, пов'язані з поліпшенням земель (гіпсування, вапнування ґрунту й т. ін.), які здійснюються за рахунок власних коштів і включаються до собівартості продукції протягом декількох років, виходячи з визначення для окремих заходів термінів їх дії або використання.

Витрати на підготовку й освоєння нового виробництва включають витрати, пов'язані з підготовкою до випуску нових видів продукції (вартість ліцензій, вартість використаних матеріалів і т. п.). Ці суми списуються на нову продукцію від моменту початку її випуску протягом запланованого періоду її випуску.

Витрати майбутніх періодів за сплаченими сумами передплати на науково-технічну та іншу літературу, орендною платою за наступний період списують щомісячно на витрати рівномірними частинами протягом терміну, до якого відносяться ті чи інші витрати.

Витрати на будівництво літніх таборів для тварин розподіляють рівними частинами, виходячи із запланованого періоду експлуатації, а витрати між окремими групами тварин — пропорційно кількості днів і кількості тварин, що утримувалися в даному таборі.

Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, призначено рахунок **39 «Витрати майбутніх періодів»**. Цей рахунок активний, балансовий, операційний, збірно-розподільний. За дебетом відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом — їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Розглянемо на умовних числових прикладах порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з витратами майбутніх періодів.

Приклад 1. Підприємство орендує складське приміщення для зберігання готової продукції, яке належить іншій юридичній особі — платнику ПДВ. 1 лютого 2019 р. орендодавцеві перераховано орендну плату за 6 місяців із розрахунку 300 грн. (з ПДВ) за місяць.

Згадані операції відображаються в обліку наступними записами (табл. 13.8).

Таблиця 13.8

Облік сплачених авансом орендних платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Перераховано кошти за оренду приміщення (300 грн. х 6 міс.)	377	311	1800
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	377	300
3	Відображено витрати на оренду за лютий	92	377	250
4	Визнано витратами майбутніх періодів сплачені авансом орендні платежі	39	377	1250
5	Відображено витрати на оренду за березень	92	39	250

Приклад 2. Сільськогосподарське підприємство у квітні поточного року збудувало тимчасовий літній табір для утримання молодняку великої рогатої худоби. Витрати на будівництво табору склали:

- вартість будівельних матеріалів — 12 000 грн.;
 - вартість послуг власного автотранспорту — 900 грн.;
 - нараховано заробітну плату робітникам — 2400 грн.; вартість спеціальних інструментів — 150 грн.;
 - вартість інших матеріалів — 50 грн.
 - вартість послуг залученого автокрана з урахуванням ПДВ — 600 грн.
- Термін експлуатації літнього табору підприємством встановлено у 4 роки.

Протягом цього періоду витрати відносять на собівартість продукції вирощування молодняку великої рогатої худоби рівномірно.

Зазначені операції в обліку відображаються наступними бухгалтерськими записами (табл. 13.9).

Облік витрат на спорудження літнього табору для тварин

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Списано на будівництво літнього табору для худоби: <ul style="list-style-type: none"> • вартість будівельних матеріалів • вартість послуг власного автотранспорту • вартість спеціальних інструментів • вартість інших матеріалів • вартість послуг залученого автокрана (без ПДВ) 	39 39 39 39 39	205 234 22 201 631	12 000 900 150 50 500
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	100
3	Нараховано заробітну плату робітникам	39	661	2400
4	Нараховано відрахування на соціальні заходи	39	65	528
5	Перераховано грошові кошти за послуги автокрана	631	311	600
6	Віднесено витрати на продукцію вирощування молодняка великої рогатої худоби в перший рік експлуатації літнього табору (16 528:4)	232	39	4132

На рахунку 39 можна обліковувати нараховані суми відпускних, що припадають на місяці, наступні за тими, у яких виплачують відпускні. Ця операція відображається за дебетом рахунка 39 і кредиту субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою». Крім того, за дебетом рахунка 39 будуть нараховані відрахування на соціальні заходи на такі самі суми. А після настання місяця, за який працівник одержав відпускні, їх відповідна частина з кредиту рахунка 39 потрапить у дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та ін. (залежно від того, яку роботу виконує працівник).

На рахунку 39 обліковують також витрати на ремонт орендованих об'єктів основних засобів, який згідно з угодою виконується орендарем до початку оренди. Такі витрати потім списують прямо на витрати виробництва або через орендну плату протягом терміну оренди.

Крім зазначених операцій, рахунок 39 кореспондує з іншими рахунками (табл. 13.10).

За журнально-ордерною формою обліку дані про витрати майбутніх періодів з первинних і зведених документів (рахунки-фактури, звіти про рух матеріальних цінностей, відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, зведена відомість нарахування й розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку і т. ін.) накопичуються у Журнал-ордері ф. № 5 В с.-г.

Облік витрат майбутніх періодів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів, що використовуються на будівництві тимчасових споруд, освоєнні нових виробництв	39	131
2	Списано МШП, матеріали на освоєння нових виробництв і агрегатів	39	22,20
3	Оплачено готівкою з каси вартість робіт, пов'язаних з освоєнням нових виробництв і агрегатів, сплачено авансом орендну плату, передплачено періодичні видання	39	301
4	Сплачено авансом орендну плату з поточного рахунка в банку, передплачено періодичні видання	39	311
5	Списано вартість передплати на періодичні видання, проведену через підзвітну особу	39	372
6	Створено резерв для оплати відпусток робітникам, які освоюють нові виробництва і агрегати	39	471
7	Нараховано податки і платежі, які відносяться до витрат у майбутньому періоді	39	64
8	Відображено вартість послуг інших організацій, пов'язаних з освоєнням нових виробництв	39	63, 685
9	Віднесено на орендодавців витрати на поліпшення, капітальний ремонт орендованих основних засобів	15	39
10	Списано витрати на освоєння нового виду продукції у собівартість виробництва звітного періоду при переході до її серійного випуску	23	39
11	Списано витрати майбутніх періодів в рахунок розрахунків з іншими дебіторами (повернення надмірно сплаченої суми орендної плати)	377	39
12	Списано витрати майбутніх періодів на загальновиробничі витрати за настання терміну, до якого вони відносяться (сума передплатних видань для ферм, бригад)	91	39
13	Списано витрати майбутніх періодів на адміністративні витрати за настання терміну, до якого вони відносяться (сума передплатних видань для керівника підприємства, бухгалтерії)	92	39
14	Віднесено до витрат на збут вартість передплачених довідників з адресою фірм — імовірних покупців	93	39
15	Списано витрати майбутніх періодів на інші операційні витрати	94	39

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Які витрати відносять до загальновиробничих витрат?
2. Які витрати відносять до адміністративних витрат?
3. На яких рахунках здійснюють облік витрат на організацію виробництва та управління підприємством?
4. Яка основна кореспонденція з обліку загальновиробничих витрат?
5. Яка основна кореспонденція з обліку адміністративних витрат?
6. Якими первинними документами оформляється списання витрат на адміністративні потреби?
7. Який порядок розподілу та списання загальновиробничих витрат?
8. Який порядок закриття рахунку 92?

Рекомендована література за темою 13

1. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Х.: Фактор, 2005. 266 с.
2. Гинзбург А.І. Економічний аналіз для керівників малих підприємств. Спб.: Пітер, 2007. 224 с., с. 166
3. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23. 2018. С. 604-608
4. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.
5. Гольцев Д.Г. Сутність та маркетинговий підхід до поняття “якість” у системі управління якістю. Актуальні проблеми економіки. 2009. №3(93). С.7987, с. 84
6. Горемыкин В. А., Богомолов О. А. Экономическая стратегия предприятия. Учебник. М.: Филинь, Рилант. 2001. С. 49–63, 43, 47, 48.
7. Гусарова Л.В. Управління витратами: загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат : конспект лекцій. К.: КНУБА, 2006. 44 с.
8. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік : проблеми теорії і практики. Чернівці: Прут, 2005. 200 с.
9. Пушкар М. С. Філософія обліку. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 156 с.
10. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства. К. : ЦУЛ, 2002. 656 с.

ТЕМА 14.
ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

14.1. Завдання та об'єкти обліку в рослинництві

Рослинництво є однією із основних галузей сільськогосподарського виробництва. Воно забезпечує потребу населення в продуктах харчування, являється базою для розвитку тваринництва, дає сировину для промисловості.

Рослинництво має специфічні особливості, що також впливає на організацію управлінського обліку. Для нього **характерний сезонний характер виробництва**, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюється тривалий час, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації.

Виробничий цикл у рослинництві продовжується багато місяців і паралельно проводяться витрати під урожай двох суміжних років. Тому потрібно окремо обліковувати витрати під урожай поточного року і витрати під урожай майбутніх років.

Виробничий процес у рослинництві складається з сільськогосподарських робіт, які виконуються в різні періоди року (весна, літо, осінь, зима). Він включає такі комплекси робіт: підготовка ґрунту, посів (посадка), догляд за посівами, збирання урожаю. Кожний з цих комплексів включає багато видів робіт.

Виробництво продукції рослинництва здійснюється шляхом вирощування сільськогосподарських культур на різних площах та у різних структурних підрозділах. Тому облік витрат здійснюється по сільськогосподарських культурах та по виробничих одиницях (бригадах, ланках, полях).

Управлінський облік в рослинництві має забезпечити:

- правильне і економічно обґрунтоване розмежування витрат за сільськогосподарськими культурами (групами культур) та періодами виробництва (роках);
- достовірний облік виходу продукції за їх видами з урахуванням якості;
- одержання необхідної інформації про роботу підрозділів підприємства для контролю за їх діяльністю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

У рослинництві облік витрат організують за такими об'єктами (рис. 14.1).

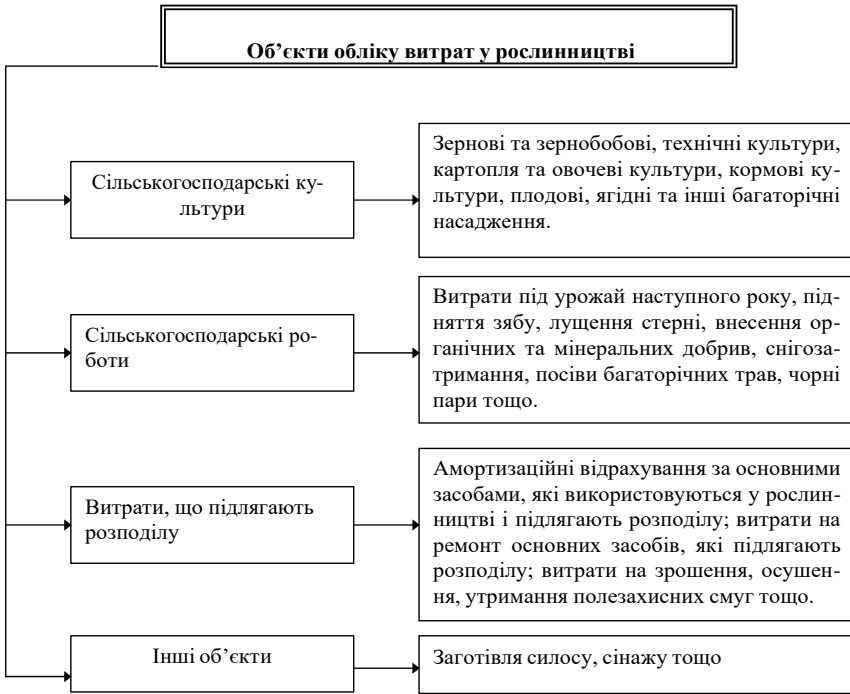


Рис.14.1. Об'єкти обліку витрат у рослинництві

Амортизаційні відрахування за основними засобами, які використовуються у рослинництві і підлягають розподілу, обліковують на окремому аналітичному рахунку такої ж назви. На нього протягом року відносять суми нарахованої амортизації за основними засобами рослинництва, які неможливо віднести на конкретну культуру. Облік нарахованої амортизації на даному аналітичному рахунку ведеться окремо за видами і групами основних засобів, за якими окремо розподіляється амортизація.

У кінці року амортизаційні відрахування, які неможливо прямо віднести на конкретний об'єкт обліку витрат, розподіляються на декілька об'єктів обліку витрат пропорційно до посівної площі, обсягу виконаних робіт або інших показників, які є підставою для розподілу амортизації.

Витрати на ремонт основних засобів, які підлягають розподілу, також обліковують на окремому аналітичному рахунку з таким же найменуванням.

На відміну від амортизації, витрати на ремонт є комплексними і їх списують із субрахунку 2341 «Ремонтна майстерня» на даний аналітичний рахунок комплексною статтею. Суми витрат на ремонт розподіляються в кінці року на об'єкти обліку витрат у такому ж порядку, як і суми амортизаційних відрахувань.

Витрати зі зрошення, які підлягають розподілу, ведуться на окремому аналітичному рахунку. У господарствах зі зрошувальними землями облік витрат у рослинництві за об'єктами ведеться окремо. При цьому всі витрати зі зрошення, які безпосередньо можуть бути віднесені на аналітичні рахунки з вирощування відповідних культур, списуються на ці рахунки. У той же час значна частина витрат зі зрошення, включаючи витрати на подачі води, не може бути віднесена безпосередньо на відповідні культури. Сюди відносять зарплату працівників, зайнятих на утримання зрошувальної системи, нафтопродукти на роботу двигунів з експлуатації зрошувальної системи, амортизацію основних засобів та ін.

В кінці року ці витрати розподіляють постатейно між окремими культурами пропорційно до площі посівних земель.

Витрати з осушення, які підлягають розподілу, обліковують у такому ж порядку, як і на поливних землях. У кінці року витрати розподіляються також постатейно на відповідні культури пропорційно зайнятим площам посіву.

На аналітичному рахунку «Утримання полезахисних лісових смуг» обліковують експлуатаційні витрати з їх утримання: проріджування, очистка, боротьба зі шкідниками та інші витрати.

У кінці року витрати на утримання полезахисних лісових смуг, без вартості одержаних з цих смуг дров, хмизу, плодів (за цінами їх можливої реалізації чи використання) відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно до площ, до яких лісові смуги прилягають.

IV. Інші об'єкти — це заготівля силосу, сінажу тощо.

На аналітичному рахунку «Заготівля силосу» обліковують витрати із силосування зеленої маси та іншої продукції сільськогосподарських культур, включаючи такі роботи:

- очистка і підготовка ям та інших силосних споруд до приймання силосної маси,

- транспортування і закладка силосної маси,

- трамбування,

- вкриття ям, траншей та ін.

Відповідно, на цей же аналітичний рахунок відноситься заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи робітників, зайнятих сило-

суванням, вартість нафтопродуктів, електроенергії, амортизаційні відрахування за силосними спорудами, витрати на ремонт силосних споруд і обладнання, послуги допоміжних виробництв, вартість малоцінних предметів тощо.

На даний рахунок списують також вартість зеленої маси, використаної на силос, та інших компонентів (гичка, солома, сіль тощо).

За кредитом цього рахунка відображують оприбуткування силосу в кореспонденції з рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» в оцінці за плановою собівартістю протягом року з доведенням у кінці року до фактичної. Оприбуткування силосу проводять після закінчення терміну на ферментацію, тобто не раніше 20 діб, але не пізніше чим через 30 діб після закладення силосної маси у сховище. При закладанні у господарстві силосу від різних культур облік витрат і обчислення його собівартості ведуть окремо за кожною культурою.

Облік витрат і виходу продукції із заготівлі сінажу проводиться аналогічно до силосування. По дебету аналітичного рахунка обліковують витрати на виробництво сінажу, включаючи й сінажну масу. По дебету відображають оприбуткування готової продукції — сінажу за плановою собівартістю з коригуванням у кінці року до фактичної. Оприбуткування сінажу проводять через 7-10 діб після закладення сінажної маси.

Загальну масу заготовленого силосу (сінажу) визначають множенням його об'єму на масу 1 м^3 . Проміри сховищ роблять до завантаження їх силосною (сінажною) масою.

14.2. Первинний облік витрат і виходу продукції рослинництва

Документи з обліку витрат праці фіксують трудові затрати на виконання конкретних робіт за вирощуваними культурами і нараховану при цьому оплату. Основним первинним документам з відображення відпрацьованого часу є **Табель обліку робочого часу**.

На механізованих роботах застосовують **облікові листи тракториста-машиніста**. При використанні **облікового листа праці комбайнерів** до нього додають другі екземпляри реєстрів, путівок чи талонів на **вивезення продукції з поля**.

Найпоширенішими первинними документами для обліку немеханізованих робіт у рослинництві є **облікові листи праці і виконаних робіт**. Крім цього, може використовуватись і **книжка бригадира з обліку праці і виконаних робіт**.

На підставі первинних документів з оплати праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку робіт і затрат щомісяця складається **зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці і відрахувань на неї за об'єктами обліку.**

До документів з обліку витрат предметів праці відносяться: **акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів, акт на витрату насіння і садивного матеріалу, лімітно-забірна карта на одержання матеріальних цінностей, акт на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів, накладна (внутрішньогосподарського призначення) та ін.**

Дані первинних документів у кінці місяця систематизують у **звітах про рух матеріальних цінностей**, після цього роблять відповідні записи про витрачання матеріальних цінностей у відповідних регістрах бухгалтерського обліку.

Для віднесення на затрати рослинництва витрат засобів праці використовують **розрахунки амортизаційних відрахувань за основними засобами.**

Для обліку витрат на ремонт основних засобів використовують **відомість дефектів на ремонт машини.**

Транспортні витрати відображають на підставі даних **подорожніх листів вантажного автомобіля**, згрупованих у **накопичу вальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту та подорожніх листів трактора.** Витрати з перевезення вантажів найманим транспортом відносять на об'єкти обліку рослинництва на підставі **товарно-транспортних накладних і рахунків фактур.**

До первинних документів з обліку надходження (виходу) продукції рослинництва відносяться:

1. реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля;
2. путівка на вивезення продукції з поля;
3. талони шофера;
4. талони комбайнера;
5. реєстр приймання зерна та іншої продукції;
6. реєстр приймання зерна вагарем;
7. відомість руху зерна та іншої продукції;
8. щоденник надходження сільськогосподарської продукції;
9. акт на сортування і сушіння продукції рослинництва;
10. щоденник надходження продукції закритого ґрунту;
11. щоденник надходження продукції садівництва;
12. акт на приймання грубих і соковитих кормів;
13. акт на оприбуткування пасовищних кормів.

14.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат та виходу продукції рослинництва

Синтетичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво» субрахунок 231 «Рослинництво».

За дебетом субрахунку 231 «Рослинництво» відображаються витрати рослинництва, а за кредитом — відображають оприбуткування сільськогосподарської продукції від врожаю і списання витрат за посівами, що загинули.

Облік витрат на виробництво продукції рослинництва та загальної кількості одержаної продукції за видами обліковують наростаючим підсумком з початку року.

Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно і затверджує наказом про облікову політику.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р. передбачено приблизний перелік статей витрат у рослинництві (табл.14.1).

Таблиця 14.1

Перелік статей витрат у рослинництві

Назва статті	Характеристика
Витрати на оплату праці	Включається основна і додаткова оплата праці працівників безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (у тому числі трактористів-машиністів).
Насіння та посадковий матеріал	Включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані і для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву. Навантаження та транспортування насіння до місця посіву не включаються до його вартості, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.
Паливо та мастильні матеріали	Відображають комплексну ціну палива, у яку входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.
Добрива	Включаються витрати на внесенні в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включаються.

Назва статті	Характеристика
Засоби захисту рослин	Включаються вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин. Витрати, пов'язані з обробіткою посівів сільськогосподарських культур зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносяться на відповідні культури (групи культур) за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо).
Роботи та послуги	<p>Відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включаються до інших статей).</p> <p>До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту.</p> <p>Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених у власному підприємстві.</p> <p>Сума плати за воду для зрошення визначається виходячи з тарифів, затверджених у встановленому порядку, та обсягів водопостачання для поливу певних кормових культур та угідь, а також для інших виробничих потреб.</p> <p>До вартості послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що надані сторонніми підприємствами та організаціями не включається вартість отрутохімікатів та добрив.</p>
Витрати на ремонт необоротних активів	Включають: суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту; вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання; витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість плівки, яка використовується для ремонту теплиць і парників, а також гуми включаються у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)).
Інші витрати на утримання основних засобів	<p>Включаються суми, використані на їх утримання безпосередньо у конкретному виробництві.</p> <p>До складу цих витрат відносяться:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у процесі виробництва сільськогосподарської продукції), механіків, сторожів місць зберігання техніки. - Вартість паливно-мастильних матеріалів на переїзд тракторів та самохідних машин з однієї ділянки на іншу. - Амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури).

Назва статті	Характеристика
Інші витрати	Відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з вищенаведених статей.
Непродуктивні витрати (в обліку)	відноситься брак у виробництві, яким вважаються роботи, що не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, і витрати на виправлення браку.
Загальновиробничі витрати	Відображаються бригадні та цехові витрати. До бригадних та цехових витрат відносяться витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва. Бригадні і цехові витрати рослинництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування й обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння та сировини і відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді чи цеху.

Основна кореспонденція рахунків з обліку витрат і виходу продукції рослинництва наведена у таблиці 14.2.

Таблиця 14.2

Основна кореспонденція з обліку витрат і виходу продукції рослинництва

№	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано насіння на посів	231	208
2	Списана вартість мінеральних добрив та гербіцидів	231	208
3	Списана вартість органічних добрив	231	208
4	Списана вартість нафтопродуктів	231	203
5	Списана вартість мшп при передачі їх в експлуатацію	231	22
6	Оплачено підзвітними особами витрати рослинництва	231	372
7	Віднесено на собівартість продукції рослинництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	231	39
8	Нараховано заробітну плату працівникам зайнятим на вирощуванні кукурудзи на силос	231	661
9	Нараховано резерв на оплату відпусток працівникам рослинництва	231	471
10	Проведено нарахування органам соціального страхування і в пенсійний фонд	231	65

№	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
11	Списана вартість послуг наданих власним вантажним автотранспортом	231	234
12	Відображена заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб рослинництва	231	685
13	Прийнято до оплати рахунки постачальників за надані послуги рослинництву	231	63
14	Віднесено витрати незавершеного виробництва та витрати поточного року, що підлягають розподілу, на відповідні об'єкти обліку	231	231
15	Віднесено на рослинництво витрати бджільництва, що стосуються запилення культур.	231	232
16	Списана частина загальновиробничих витрат рослинництва	231	911
17	Оприбутковано продукцію рослинництва врожаю поточного року (за плановою собівартістю)	271	231
18	Списано вартість зеленого корму згодowanego продуктивним та робочим тваринам на випасі.	232, 234	231
19	До оцінено чи сторновано калькуляційні різниці в кінці року після розрахунку фактичної собівартості продукції рослинництва	271, 232, 901	231
20	Списано витрати від стихійного лиха	991	231

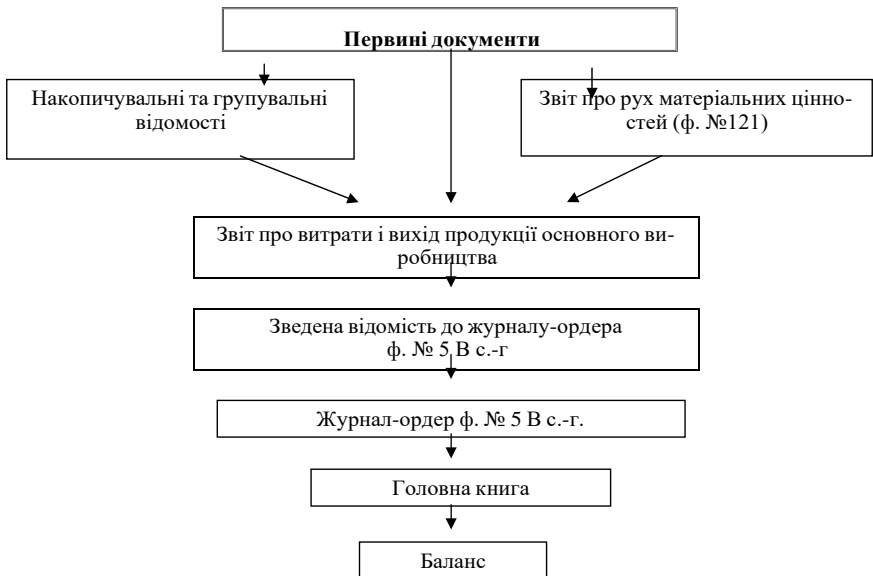


Рис. 14.2. Схема записів в облікових регістрах з обліку витрат у рослинництві

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться у Звіті про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) основного виробництва № 5.5 с.-г., який складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Реєстром синтетичного обліку витрат виробництва продукції рослинництва є Журнал-ордер № 5 В с.-г.

14.4. Калькулювання собівартості продукції рослинництва

Чітка система обліку витрат дає можливість раціонально управляти сільськогосподарським виробництвом, так як облік витрат і калькулювання собівартості продукції є одним із способів контролю господарської діяльності. Точний і своєчасний облік витрат забезпечує відповідний режим економії, зниження собівартості продукції, а відповідно підвищує рентабельність роботи підприємства. Облік і калькулювання собівартості продукції сприяє розширеному відтворенню та підвищенню продуктивності праці. Облік і калькулювання собівартості продукції — основа для достовірного поточного і перспективного планування. Вони впливають на вибір технологічних процесів, розміщення і спеціалізація господарства, виступають одним із критеріїв оцінки ефективності виробництва тої чи іншої продукції.

За допомогою обліку і калькулювання здійснюється повне, своєчасне і достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції; контроль за дотриманням норм витрат на виробництво; своєчасне і повне оприбуткування продукції; перевірка і облік виконання планів по собівартості і виявлення резервів зниження витрат; виявлення результатів виробничої діяльності господарства і його підрозділів.

Калькулювання — це спосіб визначення собівартості одиниці продукції чи виконаних робіт. Вона є одним із основних показників плану і звіту по собівартості.

Калькулюванню передують певні підготовчі програми. Згідно плану цієї програми необхідно провести перевірку розподілу витрат, які включаються в виробничу собівартість продукції, отриманої в поточному році і які відносяться на незавершене виробництво; перевірити обґрунтованість віднесення витрат на рахунки виробництва і статті витрат, а також валовий вихід продукції і правильність списання витрат та мертвих відходів.

Калькуляційний період — це інтервал часу між проміжними розрахунками собівартості продукції, робіт і послуг. В усіх сільськогосподар-

ських підприємствах по основному виробництву (крім допоміжних виробництв) він дорівнює календарному року. Тому практично всю інформацію про результати виробництва отримують в кінці січня наступного за звітним роком. На даний час головною невирішеною проблемою калькуляційної роботи в сільськогосподарських підприємствах є скорочення калькуляційного періоду до стадії виробництва, кварталу.

Виробництво продукції в багатьох галузях рослинництва носить сезонний характер, який викликаний умовами природного росту рослин, що проходить в весняно-літній період часу. Тому такі особливості сільськогосподарського виробництва в рослинництві ускладнюють перехід до щомісячного калькулювання собівартості продукції рослинництва.

На рівні підприємства собівартість використовується як один з основних інструментів управління і ціноутворення. Підвищення ролі калькулювання собівартості продукції в управлінні виробництвом пояснюється ростом значення цього показника для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів підприємства, вибором оптимальних варіантів організації управління. Калькуляція собівартості сприяє посиленню контролю за дотримання норм витрат матеріальних, трудових та фінансових засобів, виявленню непродуктивних витрат та економічно недоречних, а також виявлення резервів зниження собівартості.

На практиці використовуються різні методи калькулювання собівартості продукції. Найбільш розповсюдженим серед них є простий метод калькулювання. Як правило, він використовується в тому випадку, коли об'єкти обліку і об'єкти калькулювання співпадають. Тобто, коли підприємство випускає один вид продукції або виконує одну роботу. При цьому методи собівартість одиниці визначають шляхом ділення загальної суми витрат, що відносяться на дану продукцію чи роботу, на її кількість. Другим методом калькулювання — виключення вартості побічної продукції. Він використовується в тому випадку, коли одночасно з одним видом основної продукції, в одному виробничому процесі виготовляються один або кілька видів побічної продукції. Суть даного методу полягає в тому, що із загальної суми витрат по вирощуванню певної культури виключають вартість побічної продукції. Різниця між всією сумою витрат і вартістю побічної продукції складає собівартість всієї основної продукції.

У випадку, коли в результаті виробництва отримують кілька видів основної продукції, то витрати між ними розподіляються пропорційно обраній базі розподілу. Нині найбільш поширеним є розподіл витрат між кількома видами основної чи супутньої продукції пропорційно цінам реалізації.

Досить широко в сільському господарстві використовують коефіцієнтний метод калькулювання, за яким для розподілу витрат по видах продукції використовують встановлені коефіцієнти.

Комбінований метод калькулювання є сукупністю використання кількох методів. Для обчислення собівартості продукції кормових культур в основному використовують простий метод калькулювання.

При обчисленні собівартості продукції рослинництва необхідно керуватися Методичними рекомендаціями №132.

Послідовність виконання робіт при розрахунку собівартості продукції рослинництва наведено на рис. 14.3.

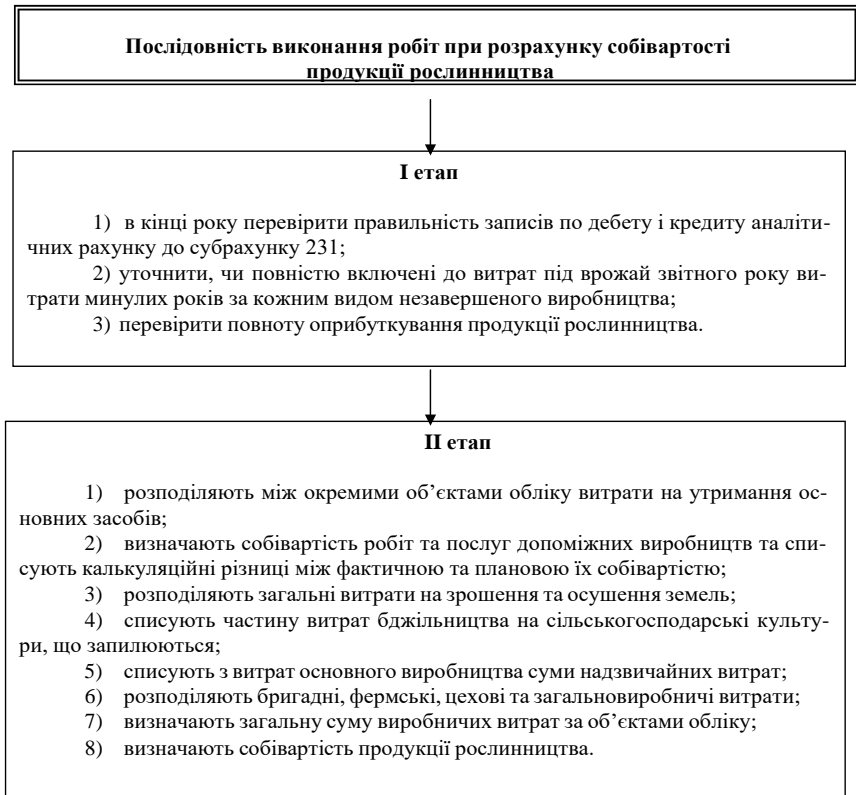


Рис. 14.3. Послідовність виконання робіт при розрахунку собівартості продукції рослинництва

Методику обчислення собівартості основних видів продукції рослинництва зображено у таблиці 14.3.

**Методика обчислення собівартості основних видів
продукції рослинництва**

Культури	Методика обчислення собівартості продукції
1	2
Зернові культури	Загальна сума витрат на вирощування, збирання та доробку зерна на току, що проводиться в межах календарного року (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновими відходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи привіюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна
Кукурудза	Собівартість 1 ц зерна визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості
Цукрові буряки (фабричні)	Собівартість 1 ц коренів визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування
Буряки-маточники	Від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами у звітному році. Діленням цієї суми на кількість центнерів буряків, закладених в кагати визначають собівартість 1 центнера
Льон та коноплі	Витрати на вирощування розподіляються між насінням та соломкою пропорційно до їх вартості за діючими цінами реалізації
Соняшник	Собівартість 1 ц насіння соняшнику визначається ділення загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки
Картопля	Для розрахунку собівартості 1 ц картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключають вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції
Овочі відкритого і закритого ґрунту	Собівартість 1 ц продукції овочівництва визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляються пропорційно вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.
Плоди, ягоди, виноград	Собівартість 1 ц плодів, ягід винограду визначається діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (без вартості побічної продукції) на кількість одержаної продукції.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Які завдання обліку витрат і виходу продукції рослинництва?
2. За якими статтями здійснюється облік витрат у рослинництві?
3. За якими первинними документами ведеться облік витрат і виходу продукції у рослинництві?
4. Що є реєстром аналітичного обліку витрат у рослинництві?
5. Як здійснюється обчислення собівартості продукції рослинництва?

Рекомендована література за темою 14

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031/find?text=%C2%E8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2> (дата звернення 21.04.2020)

ТЕМА 15.
ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

15.1. Завдання та об'єкти обліку витрат у тваринництві

Тваринництво є однією із найважливіших галузей сільського господарства. Тваринництво включає м'ясне і молочне скотарство, свинарство, конярство, вівчарство, птахівництво, бджільництво, звірівництво, кролівництво, риборство, шовківництво.

Основні завдання обліку витрат у тваринництві зображено на рис. 15.1.

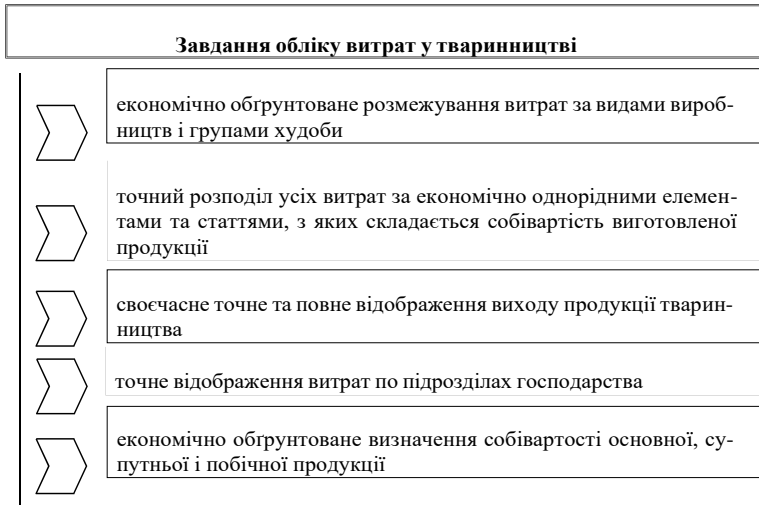


Рис. 15.1. Завдання обліку витрат у галузі тваринництва

Виділяють наступні об'єкти обліку витрат у тваринництві:

- ✓ Господарські підрозділи
- ✓ Види тварин
- ✓ Групи тварин
- ✓ Матеріально-відповідальна особа

Об'єкти обліку витрат та об'єкти визначення собівартості продукції за окремими групами тварин наведені у таблиці 15.1.

Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання продукції тваринництва

Галузі тваринництва	Об'єкти обліку виробничих витрат	Об'єкти калькулювання продукції і одиниця калькулювання
ВРХ молочного напрямку	1. основне стадо ВРХ; 2. худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бики різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада, корови-годувальниці)	1. Молоко - 1ц, Приплід-1 гол 2. Приріст живої маси, жива маса – 1 ц
ВРХ м'ясного напрямку	1. основне стадо ВРХ (корови, телята до 8 місяців) 2. Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички старше 8 місяців, корови, бики-плідники і воли, вибракувані з основного стада)	1. Приплід –1 гол. Приріст живої маси – 1 ц 2. Жива вага – 1 ц Приріст живої маси – 1 ц
Свинарство	Основне стадо свиней (свиноматки і поросята до відлучення), свині на вирощуванні та відгодівлі	Поросята відлучені - 1 гол Приріст живої маси - 1 ц
Вівчарство	Основне стадо та вівці на вирощуванні та відгодівлі	Ягнята на час відлучення – 1 гол Вовна – 1 ц Молоко – 1 ц

Сільськогосподарська продукція залежно від цільового призначення, господарської цінності, економічних вигод від використання поділяється на основну, супутню і побічну (рис. 15.2).

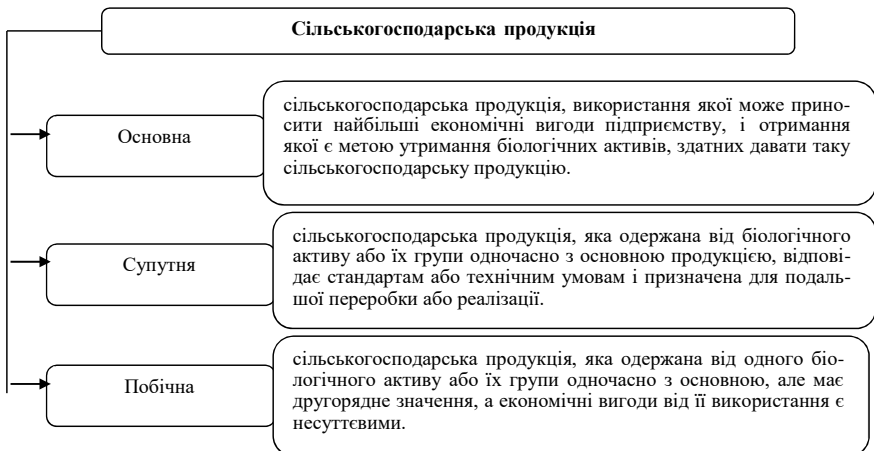


Рис. 15.2. Види сільськогосподарської продукції

15.2. Первинний облік витрат і виходу продукції тваринництва

Для обліку витрат на виробництво і виходу продукції у тваринництві використовується велика кількість первинних документів (рис. 15.3).



Рис. 15.3. Первинні документи з обліку витрат та виходу продукції тваринництва

Основними документами для нарахування оплати праці працівникам тваринництва є **табелі обліку робочого часу та розрахунок нарахування заробітної плати працівникам тваринництва**. На підставі первинних документів з оплати праці щомісяця складають **зведену відомість нарахування й розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат**. У цій відомості відображаються кількість відпрацьованих днів, людино-годин, сума нарахованої оплати праці і нарахувань на неї за об'єктами обліку, виробничими підрозділами і в цілому по підприємству. Дані відомості є підставою для записів у виробничий звіт з тваринництва.

Первинний облік витрат кормів на фермах проводять на підставі **відомості витрат кормів**. Відомість є комбінованим накопичувальним документом, на підставі якого корми відпускаються на ферму, а також

списуються на годівлю тварин. Зведений облік витрат кормів на фермі ведуть у **журналі обліку витрачання кормів**. У ньому для кожного виду кормів і групи тварин відводять окремі сторінки, на яких записують витрати кормів за їх видами у фізичній масі в перерахунку на кормові одиниці та за вмістом протеїну, а також кормо-дні.

Дезинфікуючі засоби, медикаменти, біопрепарати та інші матеріали відпускають на ферму за **лімітно-забірними картами на одержання матеріальних цінностей та накладними внутрішньогосподарського призначення**. Дані первинних документів зі списання матеріальних цінностей у виробництво є основою для складання **звіту про рух матеріальних цінностей** та виробничого звіту з тваринництва.

При витратах товарно-матеріальних цінностей обов'язково перевіряють правильність застосування норм витрат, відповідність зазначеного поголів'я тварин фактичній наявності на кожну дату тощо.

Послуги вантажного автотранспорту для тваринництва списують на підставі **подорожнього листа вантажного автомобіля**.

Витрати на транспортні роботи тракторів списують згідно з **подорожнім листом трактора**. Витрати на роботи і послуги таких власних допоміжних виробництв групуються в накопичувальних відомостях і відносяться на об'єкти в тваринництві за фактичною собівартістю.

Списання з підзвіту керівників підрозділів витрачених малоцінних і швидкозношуваних предметів, спецодягу, спецвзуття, малоцінних необоротних активів проводять на основі **актів на списання виробничого і господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів**.

Використану воду в тваринництві списують за собівартістю 1м³ води згідно зі звітом про водопостачання, а електроенергію - за фактичною вартістю її одержання зі сторони на підставі звіту про використання електроенергії.

Основою для обліку послуг гужового транспорту є **облікові листки праці і виконаних робіт**. Якщо ці послуги надано гужовим транспортом, закріпленим безпосередньо у тваринництві, то кількість коне-днів обліковують на основі розрахунку нарахування заробітної плати працівникам тваринництва.

Послуги з транспортного і технічного обслуговування галузі, виконані сторонніми підприємствами оформляються **актами на виконання робіт, товарно-транспортними накладними та рахунками-фактурами**.

Амортизацію основних засобів у тваринництві відносять на витрати виробництва на основі відповідних розрахунків нарахування амортизаційних відрахувань.

Загальновиробничі витрати відносять на витрати тваринництва відповідно до відомості розподілу.

Для оприбуткування продукції тваринництва використовують документи, які можна поділити на дві групи (рис. 15.4.).

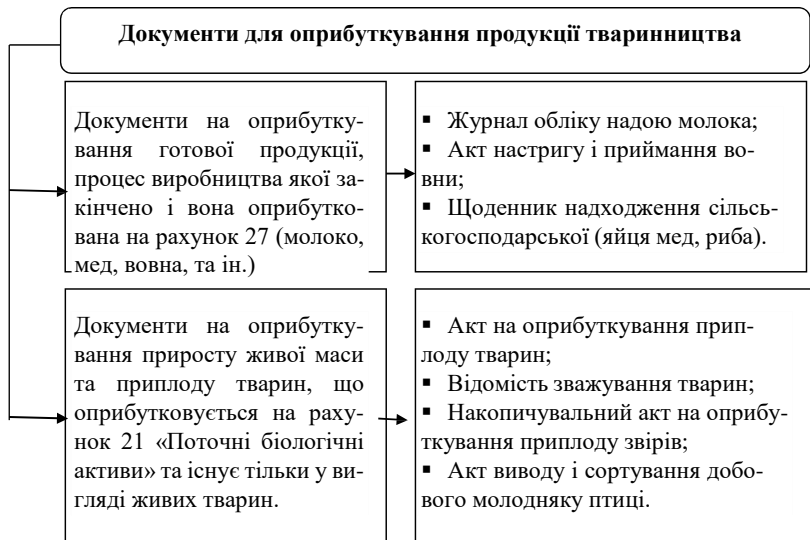


Рис. 15.4. Документи для оприбуткування продукції тваринництва

Інформація із документів першої групи включається у звіт про рух матеріальних цінностей, а з другої групи – у звіт про рух тварин і птиці на фермі.

Приплід сільськогосподарських тварин з моменту народження визнається поточним біологічним активом та оприбутковується за справедливою вартістю.

При неможливості визначення справедливої вартості – за фактичною собівартістю 60 кормо-днів утримання худоби.

Підходи до оцінки приплоду тварин за їх видами

Вид тварин	Порядок оцінки
1	2
1. При наявності активного ринку та можливості визначення справедливої вартості	
Телята	Виходячи із справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю голови приплоду
Поросята	Виходячи із справедливої вартості 1 ц живої маси або за справедливою вартістю голови приплоду
Ягнята чи козенята	За справедливою вартістю голови приплоду
Курчата, гусенята, каченята та індичата	За справедливою вартістю добового молодняка
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% — справедливої вартості на момент відлучення від маток
Лошата робочих та племінних коней	За справедливою вартістю голови приплоду
2. При неможливості визначення справедливої вартості	
Телята	За фактичною собівартістю 60 кормо-днів утримання корови за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Поросята	За фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених поросят за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Ягнята чи козенята	За вартістю голови приплоду, яка розраховується виходячи з того, що на приплід відносять 12 % витрат основного стада романівської породи, 15 % каракульської та 10 % витрат усіх інших порід
Курчата, гусенята, каченята та індичата	За вартістю, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості добового молодняка за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Щенята норок, лисиць, нутрій, соболів та кроленята	У сумі 50% трансфертної ціни – на момент відлучення від маток, яка розраховується виходячи з фактичної собівартості за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Лошата робочих коней	За фактичною собівартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней за минулий рік або планової собівартості на звітний період
Лошата племінних коней	За фактичною собівартістю, яка складається з витрат на основне стадо без вартості побічної продукції за минулий рік або планової собівартості на звітний період

15.3. Синтетичний та аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва

Для синтетичного обліку витрат і виходу продукції застосовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 232 «Тваринництво». За дебетом якого відображають витрати на виробництво, а за кредитом — вихід продукції. На кінець звітного періоду цей субрахунок може мати суму незавершеного виробництва.

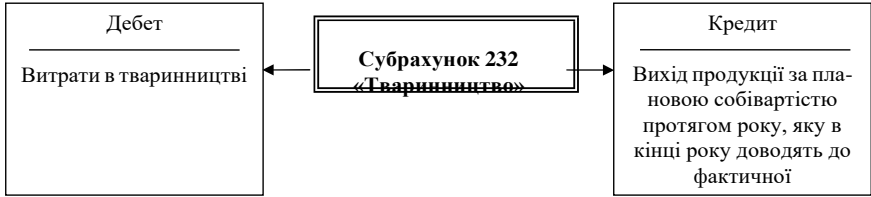


Рис. 15.5. Відображення витрат та виходу продукції тваринництва на субрахунку 232 «Тваринництво»

Аналітичні рахунки для обліку витрат в тваринництві відкривають за видами та статеві-віковими групами тварин. На окремих із них обліковують витрати на приготування кормів у кормокухнях і кормоцехах. Ці витрати списують на відповідні групи тварин у порядку розподілу пропорційно кількості приготовлених кормів.

Витрати в тваринництві обліковують за статтями, перелік яких визначається самостійно. Але з метою дотримання вимоги зіставності інформації та показників звітності облік витрат у тваринництві рекомендується за такими статтями (табл. 15.3).

Таблиця 15.3

Аналітичний облік витрат виробництва продукції тваринництва

Назва статті	Характеристика
Витрати на оплату праці	Включають основну і додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (у т. ч. трактористів-машиністів).
Відрахування на соціальні заходи	Обліковують нарахування Єдиного соціального внеску на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва.
Засоби захисту тварин	Включають вартість біопрепаратів та дезінфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві.

Назва статті	Характеристика
Корми	Відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. Сюди відносять також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні види і групи тварин або розподіляють між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частина витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання. Витрати на транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносять на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо). У допоміжних виробництвах на цю статтю списують вартість кормів, використаних на годівлю до-рослої робочої худоби.
Роботи та послуги	Відображають витрати на послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг витрати на які включаються до інших статей). До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту. Витрати відносять на Корей об'єкти планування та обліку виходячи з обсягів робіт, пов'язаних із перевезенням вантажів (у тонно-кілометрах, умовних еталонних гектара тощо). Вартість послуг електро-, тепло-, водо-та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних зі сторони та вироблених на власному підприємстві.
Витрати на ремонт необоротних активів	Включають: а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних роботах, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт і обкатку машин після ремонту; б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту обладнання; в) витрати на ремонт і заміну гумових шин сільськогосподарських машин (вартість гуми включається до витрат на поточний ремонт без вартості зношеної гуми за цінами її можливої реалізації (використання)).
Амортизація основних засобів	Обліковують амортизаційні відрахування по будівлях, спорудах, та інших об'єктах основних засобів, що нараховуються відповідно до прийнятого порядку.

Назва статті	Характеристика
Інші витрати	<p>Відображають витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і невиключені до жодної з вище наведених статей, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) вартість спецодягу та спецвзуття, що видають працівникам зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видається ветпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів; б) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси); в) витрати на штучне запліднення тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплату праці техніка штучного запліднення); г) витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навесів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковують у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносяться рівними частками протягом терміну використання зазначених споруд, який встановлюється комісією з питань введення відповідного об'єкта в експлуатацію; д) платежі зі страхування майна, тварин, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпечкою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством; е) інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не відносяться до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносяться на відповідні види тварин.
Непродуктивні витрати (в обліку)	<p>Включають втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.</p>
Загальновиробничі витрати	<p>Відображають бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати, що припадають на конкретний об'єкт обліку в порядку їх розподілу.</p>

Аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва ведеться у Звіті про витрати і вихід продукції основного виробництва № 5.5 с.-г., який складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат (рис. 15.6).



Рис. 15.6. Схема запису в облікових реєстрах витрат на біологічні перетворення галузі тваринництва

Таблиця 15.4

Кореспонденція рахунків з обліку витрат і виходу продукції тваринництва

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату працівникам безпосередньо зайнятих на виробництві	232	661
2	Здійснено відрахування на фонд оплати праці зазначених працівників	232	65
3	Віднесено витрати на виробництво продукції тваринництва:		
	– покупні корми	232	208
	– корми власного виробництва	232	27
	– корми зготовані шляхом випасу	232	231
	– біопрепарати, медикаменти, та інші засоби захисту тварин	232	208
	– МШП	232	22
	– роботи та послуги власних допоміжних виробництв	232	234

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	– роботи і послуги виробничого характеру сторонніх організацій	232	631
	– амортизація необоротних активів	232	131
	– загальновиробничі витрати	232	912
4	Одержано від виробництва продукцію тваринництва	27	232
5	Одержано приплід	21	232

15.4. Калькулювання собівартості продукції тваринництва

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції, одержаної від вирощування відповідних видів (груп) тварин, визначають, виходячи з витрат, віднесених на цей вид (групу) тварин. Фактичну собівартість продукції у сільськогосподарських формуваннях розраховують в кінці року.

Об'єктами визначення собівартості є конкретні види продукції, робіт і послуг.

До початку складання звітних калькуляцій слід провести ряд підготовчих робіт:

- ✓ перевірити повноту і правильність відображення витрат на вирощування та утримання відповідних груп тварин та птиці. Особливу увагу слід звернути на повноту та правильність відображення калькуляційних різниць за допоміжними виробництвами, спожитими кормами власного виробництва, обґрунтованість розподілу загальновиробничих витрат;

- ✓ перевірити повноту та правильність оприбуткування виробленої продукції в розрізі аналітичних рахунків;

- ✓ провести інвентаризацію тварин та інвентарю тваринницьких ферм, перевірити достовірність відображення в обліку результатів такої інвентаризації;

- ✓ перевірити обґрунтованість списання на відповідні галузі та групи тварин витрат майбутніх періодів (зокрема, витрат на утримання літніх таборів);

- ✓ перевірити правильність списання вартості поголів'я тварин, що загинуло. Зокрема, вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного

лиха або в результаті епізоотії, відносять на інші витрати звичайної діяльності (субрахунок 977).

Собівартість розраховується у такій послідовності (рис. 15.7):

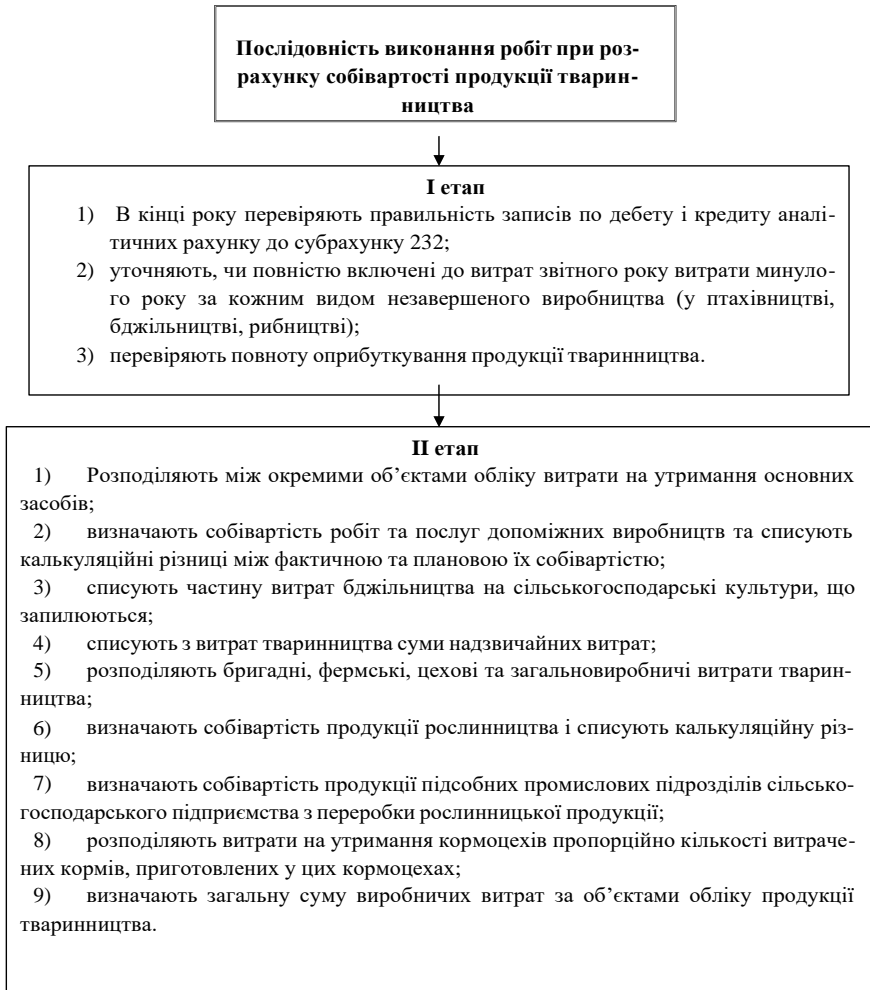


Рис. 15.7. Послідовність виконання робіт при розрахунку собівартості продукції тваринництва

Обчислення собівартості продукції тваринництва має певні особливості, які наведено на рис. 15.8.

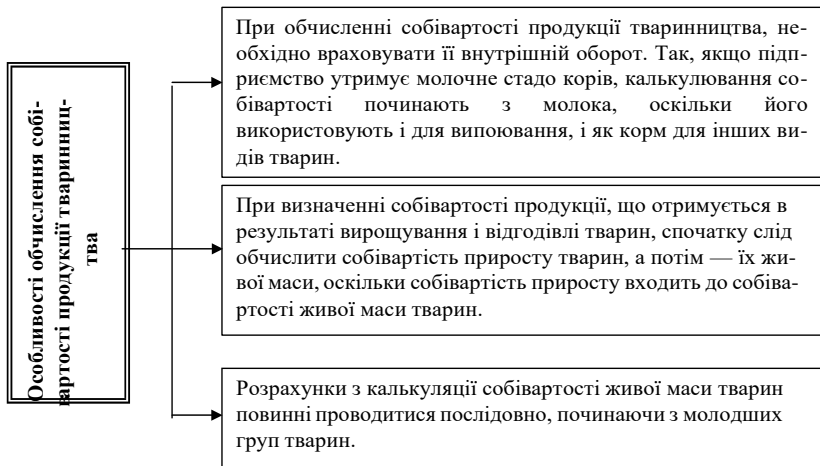


Рис. 15.8. Особливості обчислення собівартості продукції тваринництва

У молочному скотарстві обчислюють собівартість 1 ц молока й однієї голови приплоду (рис. 15.9).

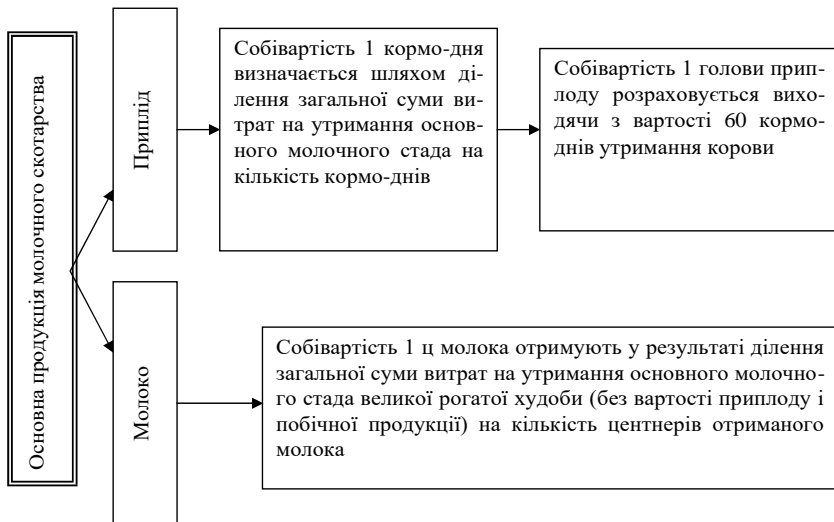


Рис. 15.9. Калькулювання собівартості продукції молочного скотарства

Розрахунок собівартості 1 ц приросту живої маси зображено на рис. 15.10.

Собівартість 1 ц приросту худоби (птиці)	=	Затрати на утримання тварин у звітному періоді (за вирахуванням вартості побічної продукції) розділити на приріст.
---	---	--

Рис. 15.10. Розрахунок собівартості 1 ц приросту

Собівартість живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначають, виходячи з рис. 15.11.

Собівартість 1 ц живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі (птиці всіх вікових груп)	=	Затрати на утримання тварин у звітному році (за вирахуванням вартості побічної продукції) + вартість худоби (птиці), що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи інших груп, ферм, підприємств + вартість приплоду (без вартості загиблих тварин) розділити на кількість живої маси, до якої входить жива маса тварин (птиці), що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року
--	---	--

Рис. 15.11. Розрахунок собівартості 1 ц живої маси

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Який економічний зміст витрат на виробництво продукції тваринництва, та завдання їх обліку?
2. Що є об'єктами обліку витрат у тваринництві?
3. Які статті виробничих витрат у тваринництві виділяють?
4. Як здійснюється аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва?
5. Перерахуйте первинні документи з обліку витрат у тваринництві?
6. Яка послідовність обчислення собівартості продукції тваринництва?
7. Яким чином здійснюється виявлення та відображення в обліку калькуляційних різниць?

Рекомендована література за темою 15

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств. К. : КНЕУ, 2002. 624 с.
2. Нелеп В. М. Планування на аграрному підприємстві. К. : КНЕУ, 2004. 495 с.
3. Осадча Г.Г., Степанюк А.В. Калькулювання собівартості в системі «директ-костинг» та в системі повного розподілу витрат на вироби «абзор-

- пшен-костинг». Науковий вісник Ужгородського університету. — Серія «Економіка». 2015. Випуск 1 (45). Т.1. С. 246-249
4. Остапюк М.Я., Опіярів В.В., Недошитко О.І. Підвищення достовірності інформаційного забезпечення користувачів як основа регулювання та напрацювання облікової концепції. Вісник Ужгородського університету. Серія економіка. — 2000. №6. с.2.
 5. Павлов К.В. Интенсификация экономики в условиях неопределенности рыночной среды / К.В. Павлов. — М. : Магистр, 2007. — 271 с., с. 144–146
 6. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: навч. посіб. .2-ге вид.випр. і доп. К.:Знання, 2007. 303с.
 7. Передерієнко Н.І. Сутнісно-змістовна характеристика процесів управління розвитком підприємств. Наукові записки [Української академії друкарства]. 2012. № 2. С.103—111., С. 104
 8. Погорелов Ю.С. Предпочтение в выборе методов управления затратами. Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр. Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2005. №2(14). С. 142-152. URL: <http://www.pmdp.org.ua/> (дата звернення 01.04.2020)
 9. Подвірна Н. Умови ефективності прийняття управлінських рішень. Українська національна ідея: реалії та перспективи розвитку. Випуск 23, 2011 р. С. 118- 122
 10. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Мінфіну від 31 грудня 1999 року № 318. URL: <https://zakon.help/article/plozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16> (дата звернення 15.02.2020)

ТЕМА 16.

ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВИХ ВИРОБНИЦТВ

16.1. Види промислових виробництв у сільському господарстві та їх значення

До промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції відносять (рис. 16.1):

1. виробництво комбікормів (кормових сумішок, добавок, гранул, трав'яного борошна та ін.);
2. виробництво борошна, крупи, дрібного зерна та інших продуктів переробки зерна;
3. первинна обробка льону та луб'яних культур (переробка соломи на тресту, трести – на волокно);
4. переробка овочів, фруктів і картоплі (виробництво консервів, соків, швидкозамороженої продукції, овочів солених, квашених і маринованих, сухофруктів та іншої харчової продукції);
5. переробка олійних культур (виробництво олії);
6. виноробні виробництва;
7. забійне виробництво (виробництво м'яса, напівфабрикатів, ковбасних виробів);
8. виробництво молочної продукції (виготовлення масла, сирів, цільномолочної продукції);
9. інші виробництва.

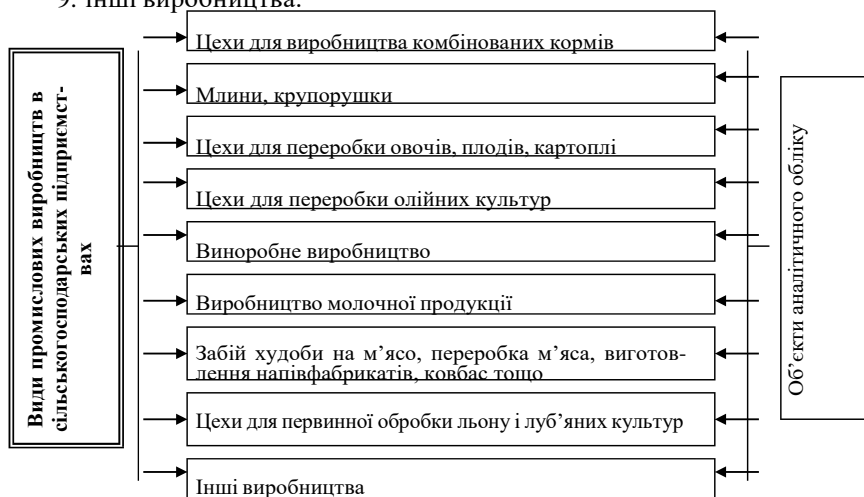


Рис. 16.1. Види промислових виробництв в сільськогосподарських підприємствах

16.2. Облік витрат та виходу продукції промислових виробництв

Для обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв використовується рахунок 23 «Виробництво» субрахунок 233 «Промислове виробництво». За дебетом субрахунка обліковують витрати, пов'язані з промисловим виробництвом, а за кредитом – вихід одержаної продукції за плановою її собівартістю, яку в кінці року доводять до рівня фактичної.

Облік витрат виробництва продукції промислових виробництв здійснюють за статтями калькуляцій, які узагальнено у таблиці 16.1.

Таблиця 16.1

Статті витрат для обліку виробництва продукції промислових виробництв

Назва статті	Характеристика
Витрати на оплату праці	Обліковують основну й додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва.
Відрахування на соціальні заходи	Відносять нарахування Єдиного соціального внеску.
Паливо і мастильні матеріали	Відображають комплексну ціну палива, до якої входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.
Сировина і матеріали	<p>Включається вартість сировини й матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції:</p> <ul style="list-style-type: none">• у цехах з виробництва комбікормів – вартість зерна, зерноsumішей, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясо-кісткового і рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів;• на млині, крупорушці – вартість зерна;• у пункті первинної обробки льону і продукції інших луб'яних культур – вартість соломки, трести;• у цехах з переробки овочів, фруктів і картоплі — вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів;• у виноробних цехах – вартість винограду, плодів і ягід, вино- й сокоматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, вакуум-сусла, коньячного спирту, лимонної кислоти тощо;• у цехах забою худоби – вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят;• у підрозділах з переробки молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів. <p>Сільськогосподарська продукція власного виробництва минулих років відноситься на витрати промислових виробництв за її фактичною собівартістю, а продукція власного виробництва поточного року – за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до фактичного рівня. При списанні у виробництво купованих матеріальних цінностей підприємство обирає один із методів оцінки запасів при їх вибутті (середньозваженої собівартості, ФІФО та ін.)</p>

Назва статті	Характеристика
Роботи і послуги	Обліковують затрати на роботи і послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, і вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. До цієї статті включаються також витрати холодильних установок і камер на заморожування, охолодження і зберігання продукції. Витрати, пов'язані зі зберіганням у них м'яса, овочів, плодів та інших продуктів, призначених для переробки, відносять на вартість відповідних видів сировини, використаних у виробництві.
Витрати на ремонт необоротних активів	Відображають: <ul style="list-style-type: none"> • суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних роботах, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів; • вартість послуг сторонніх організацій і власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту обладнання.
Інші витрати на утримання основних засобів	Включаються суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві. До складу цих витрат, зокрема, відносяться: <ul style="list-style-type: none"> • витрати на оплату праці персоналу, який обслуговує необоротні активи; • амортизаційні відрахування, що прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат. Витрати на утримання підсобних (промислових) виробництв відносяться на будь-яке з виробництв безпосередньо або розподіляються між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт або сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій.
Інші витрати	Відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з вищезазначених статей, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> • вартість спецодягу і спецвзуття, що видаються працівникам (за винятком вартості спецодягу, що видається сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів; • платежі за страхування майна, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством.
Непродуктивні витрати	Відноситься брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати і роботи, що не відповідають встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після виправлення. Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений.
Загальновиробничі витрати	Показують суму загальновиробничих витрат. Такі витрати формуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і розподіляються між об'єктами планування та обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості сировини, матеріалів і напівфабрикатів у промисловому виробництві.

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв ведеться на підстав відповідних первинних документів. Суми нарахованої оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі промислового виробництва, відображають у **нарядах на відрядну, облікових листах праці та виконаних робіт, табелях обліку робочого часу.**

Сировина й матеріали на витрати промислових виробництв списується на підставі **накладних (внутрішньогосподарського призначення), лімітно-забірних карток, актів на вибуття худоби і птиці** тощо. Приймання зерна для переробки на млинах оформляють **помольною квитанцією.**

Для віднесення на витрати промислових виробництв витрат основних засобів використовують **розрахунки амортизаційних відрахувань.**

Витрати на роботи й послуги власних допоміжних виробництв обліковують на основі **подорожніх листів вантажного автомобіля, облікових листів праці і виконаних робіт, подорожніх листів трактора** тощо. Послуги сторонніх організацій оформляються **актами на виконання робіт, товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами.**

Оприбутковується продукція промислових виробництв на підставі таких первинних документів: **звіту про переробку продукції; відомості переробки молока і молочних продуктів; виробничого звіту про переробку птиці і вихід продукції; акта на оприбуткування продукції; накладної** тощо.

Регістром аналітичного обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв є **Звіт про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6 с.-г.).**

Продукцію промислових виробництв оприбутковують протягом року за плановою собівартістю.

Дані первинних документів про витрати по кожному промислового виробництву групують у **Журналі обліку робіт і витрат.** Для обліку та контролю за витратами сировини і виходом готової продукції використовують також зведені документи. Так, на сепараторних пунктах, маслозаводах складають **відомість переробки молока й молочних продуктів.** У ній щодня на підставі первинних документів відображають надходження молока на переробку у фізичних одиницях і в перерахунку в жирододініці. У другому розділі відомості показують по тих же показниках надходження продукції.

16.3. Порядок калькулювання собівартості продукції промислових виробництв

Калькулювання собівартості продукції плодоовочеконсервному виробництві. Особливості обліку в плодоовочепереробних підприємствах характеризуються переробкою різних видів сировини і виготовленням різних видів продукції з одного виду сировини. Облік витрат у таких виробництвах організують за нормативним методом. На основі нормативів визначають і розподіляють витрати за видами продукції. У витрати виробництва включають також вартість склотари, кришок для консервування тощо. Виготовлену продукцію оприбутковують в тисячах умовних банок (туб). За умовну банку таких видів продукції, як соки, повидла, консервовані соуси, пюре, паста приймають ємність масою 400 г.

По інших видах консервів за умовну банку приймають ємність об'ємом 353 см³.

У плодоовочеконсервному виробництві розраховується собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами можливого їх використання) та інших компонентів (оцту, спецій, солі), оплата праці, відрахування на соціальні заходи працівників прямо відносяться на відповідні види консервів. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції (непрямі витрати), розподіляються між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Аналогічним чином розраховується собівартість продукції пункту соління, однак між видами продукції вартість компонентів (солі, спецій тощо) розподіляється за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі витрати — пропорційно кількості виробленої продукції.

Калькулювання собівартості продукції комбікормових заводів. На комбікормових заводах виробляють комбікорми для різних видів і груп тварин. Технологічний процес виробництва комбікормів впливає на використання первинної та зведеної документації з обліку надходження в переробку зерна, організації обліку витрат на виробництво комбікормів та їх реалізацію, а також організацію обліку по них.

Одержане зерно на виробництво комбікормів реєструється в спеціальній книзі кількісно-якісного обліку зерна. В ній відкривають аналітичні рахунки для кожного виду зерна, проставляють фактичну кількість зерна при зважуванні в момент його приймання. Записи в книгу здійснюють одночасно з прийманням зерна.

Інформація книги використовується для визначення норм природного убутку зерна при зачистці складів. В окремих випадках на завод поступає зерно підвищеної вологості, яке вимагає просушування на

спеціальних машинах. На сушіння та очистку зерна виписують Акт на сортування та сушіння зерна, в якому видається завдання на сушіння та доочистку кожної партії зерна.

На основі розпорядження або Акта на очистку зерна здійснюють записи в книзі кількісно-якісного обліку зерна.

Оприбуткування зерна, одержаного від виробників, проводиться на основі реєстрів-накладних, які складають щоденно. В реєстр записують кожну машину прийнятого зерна з його якісними показниками.

Для відправки сировини на виробництво комбікормів виписують вимогу-накладну на відпуск зі складу сировини в трьох екземплярах (один залишається у зав. лабораторією, другий — у завскладом, третій — передається начальнику виробництва). В ній вказують номер складу, найменування сировини, масу (кг) за вимогою та відпущеного зерна, вологість (%), домішки (%), ціну та суму.

Облік матеріальних цінностей на складі організується по оперативно-сальдовому методу зі щоденним складанням завскладом Звіту про рух продуктів та матеріалів.

У реєстрах-накладних по кожному підприємству-здавачу визначають залікову масу на основі прийнятої фізичної і дані реєстрів записують у нагромаджувальні відомості по надходженню зерна за видами і по кожному постачальнику окремо. Записи здійснюють щоденно протягом місяця, в кінці місяця визначають підсумки, які використовують для складання узагальнюючі відомості на прийняте зерно за видами сировини від усіх постачальників для оприбуткування його по субрахунку 201 «Сировина та матеріали».

Для комбікормового заводу характерним документом є Виробничий акт-звіт про використання сировини та виготовлення готової продукції. Він показує поточну звітність комбікормового заводу іншим підприємством. Складається акт-звіт на основі книги кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей по складу.

Фактична собівартість виробництва комбікормів визначається щомісячно. Кожний вид виготовлених комбікормів є самостійним об'єктом калькуляції.

На комбікормових заводах у кінці звітної періоду, як правило, незавершеного виробництва немає. Тому визначення собівартості комбікормів конкретного виду зводиться до ділення витрат на їх виробництво на кількість оприбуткованої продукції в тоннах.

Готовою продукцією виробництва на заводі є комбікорм, який обліковується на рахунку 26 «Готова продукція».

Відпуск комбікормів оформляють товарно-транспортною накладною. На кожну партію комбікормів лабораторія заводу видає Посвід-

чення про його якість. В ньому по кожному виду комбікормів вказують склад рецепту, введені добавки, показники його якості.

При відпуску комбікормовий завод зобов'язаний вказати у товарно-транспортній накладній відпускну ціну за партіями комбікормів у відповідності із затвердженими рецептами. Комбікорми, вироблені із зернової та іншої сировини підприємств-учасників, не можуть бути передані іншим організаціям.

Підставою для визначення норм відпуску комбікормів є встановлені по договору з підприємствами-учасниками обсяги передачі давальницької сировини і виготовлення комбікорму в асортименті з врахуванням об'ємів введення незернових компонентів.

Для визначення відпускну ціни використовується спеціальний документ — Рецепт-калькуляція. Він складається на період виготовлення даного комбікорму.

Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвіток та іншої побічної продукції за цінами реалізації.

Непрямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Калькулювання собівартості продукції пункту забою худоби і птиці. Для обчислення собівартості продукцію забою тварин і птицю оцінюють за фактичною собівартістю. Розраховується фактична собівартість м'яса окремих видів тварин. Для цього до вартості тварин додаються витрати на забій і виключається вартість побічної продукції (шкур, субпродуктів першої та другої категорії тощо) за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації. Результат ділиться на кількість одержаного м'яса.

На птахозабійних цехах калькулюється собівартість 1 центнера охолодженого м'яса, Побічну продукцію (пух, пір'я, підкрилок, нестандартні тушки, субпродукти, кров, кишки) оцінюють за цінами можливої реалізації.

У разі переробки декількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності конвеєрної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку кількості умовних голів з використанням таких коефіцієнтів: дорослі кури і курчата — 1,0, качки — 2,0, індики і гуси — 4,0. На конкретний вид продукції відносять безпосередньо вартість забитої птиці та використаних матеріалів.

Якщо на птахофабриці забивають птицю тільки одного виду, тушки якої розподіляють залежно від віку (наприклад, дорослі кури і курчата),

то загальні витрати розподіляють пропорційно до фізичної кількості забитих голів.

При переробці птиці кількох видів витрати забійного цеху розподіляють пропорційного до умовних голів із використанням вищенаведених коефіцієнтів.

Калькулювання собівартості первинної обробки соломки льону і конопель. У сільськогосподарських підприємствах достатньо поширена первинна обробка соломки льону і конопель на тресту та переробка трести на волокно (здійснюється рідко).

Собівартість 1 тонни трести складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки трести у волокно собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

Якщо калькулюється собівартість 1 тонни трести, то використовуються тільки один переділ — всі витрати по переробці соломки на тресту ділять кількість одержаної продукції (трести).

Наприклад. Фактична собівартість 1 ц соломки льону становить 27 грн. за 1 ц. Перероблено 1500 ц. Витрати на переробку (розстилання соломки, перегортання, підйом, формування снопиків) становили 15000 грн. Одержано 1125 ц трести, вартість побічної продукції за нормативними витратами — 2800 грн. Фактична собівартість 1 ц трести — 46 грн. 84 коп. $[(40500 + 1500 - 2800) : 1125]$. Одержана треста може обліковуватись за сортоно-мерами. В цьому випадку витрати (175650 грн.) між сортоно-мерами трести розподіляють з врахуванням її оцінки по реалізаційних цінах (табл. 16.2).

Таблиця 16.2

Визначення собівартості трести

Сортономер	Маса, ц	Умовна маса в перерахунок на одиницю, ц	Вартість за одиницю, грн.	Вартість по реалізаційних цінах, грн.	Питома вага в оцінці по реалізаційних цінах,	Витрати на тресту, грн.	Витрати на продукцію за сортоно-мерами, грн.	Собівартість 1 ц трести за сортоно-мерами, грн.
Путаниця	36	-	17	612	0,02		34	0,94
0,50	500	250	40	20000	7		12296	24,59
0,75	694	520,5	72	49968	13		22835	32,90
1,00	510	510	92	46920	12		21078	41,33
1,25	1260	1575	120	151200	38,98		68468	54,34
1,50	150	1125	150	112500	29		50939	67,92
Всього	3750	3980,5		381200	100	175650	175650	

Підприємства можуть переробляти тресту на волокно. Собівартість останнього складається з вартості переробленої трести (за вирахуванням побічної продукції) і витрат, пов'язаних з її переробкою.

Наприклад. Із одержаних 1125 ц трести 700 ц здано на льонозавод, а 425 ц перероблено на волокно на підприємстві. З переробленої трести одержано 130 ц волокна. На переробку трести витрачено 19100 грн. Вартість побічної продукції за цінами її можливої реалізації 750 грн.

Вартість переробленої трести — $425 \text{ ц} \times 46,84 = 199070$. Усього витрат по другому переділу — 218170 грн. ($199070 + 19100$). Сума витрат, віднесених на основну продукцію — волокно, — 217420 грн. ($218170 - 2500$). Собівартість 1 ц волокна становить 167 грн. 25 коп. ($217420 : 130$).

На підприємствах, де всю тресту переробляють на волокно, її собівартість можна не обчислювати, а всі облічені витрати по першому переділу списують повністю на другий. Після цього визначають собівартість кінцевої продукції — волокна.

Калькулювання собівартості продукції у лісопилному виробництві. Найбільш поширеним серед промислових виробництв у сільськогосподарських підприємствах є лісопилне. У ньому виконують розпилювання власного лісоматеріалу господарств, надають відповідні послуги працівникам господарств, іншим підприємствам, організаціям та особам. Одна з особливостей обліку в цьому виробництві полягає в розмежуванні сировини і готових пиломатеріалів власних і давальних. Власні лісоматеріали, пиломатеріали обліковують на балансовому рахунку 205 «Будівельні матеріали». Лісоматеріал давальний, прийнятий для переробки і не оплачений господарством, обліковують на забалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Прийнятий матеріал оприбутковують на підставі накладних внутрішньогосподарського призначення по цінах, передбачених у договорі або затверджених у господарстві. Облік ведуть за замовниками, яким надають послуги з розпилювання лісоматеріалів. Послуги оплачують господарству за їх обсягом і встановленими розцінками за кубометр переробки лісоматеріалу на відповідний сортамент пиломатеріалів. При видачі їх замовникам роблять відповідний запис у книзі складського обліку чи картці, де обліковують ці матеріали безпосередньо на лісопилному виробництві. Завідуючий виробництвом наприкінці місяця подає в бухгалтерію звіт із зазначенням обсягу наданих послуг окремо для господарства та інших замовників.

Крім пиломатеріалів (дощок обрізних і необрізних, брусів тощо), оприбутковують відходи (обрізки, тирсу), які використовують надалі як тверде паливо або підстилку. Оприбуткування пиломатеріалів (у кубометрах) здійснюють на підставі накладної внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87).

Переробку давальницької сировини розглядають як роботи виконані на сторону. У таких випадках необхідно розподіляти витрати на утримання пилогами між роботами, виконаними для власних потреб і віднесеними на собівартість одержаних пиломатеріалів, та роботами на сторону.

Для цього визначають фактичну собівартість розпилювання 1 м^3 деревини діленням усіх витрат пилогами (без вартості розпиленої сировини) на загальну кількість кубометрів, включаючи давальницьку сировину.

На основі собівартості 1 м^3 розпилювання деревини (самої роботи) і кількості робіт, виконаних для підприємства та інших організацій, витрати розподіляють між споживачами послуг. До вартості деревини, розпиленої для власних потреб, додають витрати на її розпилювання і визначають собівартість пиломатеріалів.

Калькулювання собівартості продукції цегельних заводів. Велику питому вагу серед промислових виробництв мають цегельні заводи, більшість з яких працює цілий рік. Вироблена ними продукція не тільки використовується на власні потреби, а й реалізується іншим організаціям та окремим особам. На цих заводах витрати на виробництво цегли облічують у розрізі таких переділів: заготівля глини і піску, формування та сушіння цегли-сирцю, випалювання цегли. По кожному з наведених переділів визначають собівартість продукції, оскільки заготовлені глина й пісок часто витрачаються і на інші потреби. Крім того, у сільськогосподарських підприємствах цеглу-сирець досить широко використовують як кінцеву продукцію, а також реалізують на сторону.

Витрати по кожному переділу облічують у розрізі встановлених статей. При обчисленні собівартості продукції двох перших переділів застосовують простий метод калькулювання, а по третьому — метод вирахування вартості побічної продукції.

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Назвіть основні види промислових виробництв у сільськогосподарських підприємств.
2. Які методи обліку витрат застосовують у промисловому виробництві?
3. Назвіть об'єкти обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв.
4. Які первинні документи використовують при обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв?
5. Назвіть статті калькуляції для обліку витрат промислових виробництв?
6. Наведіть визначення собівартості продукції основних видів промислових виробництв.

Рекомендована література за темою 16

1. Осадча Г.Г., Степанюк А.В. Калькулювання собівартості в системі «директ-костинг» та в системі повного розподілу витрат на виробі «абсорпшен-костинг». Науковий вісник Ужгородського університету. — Серія «Економіка». 2015. Випуск 1 (45). Т.1. С. 246-249
2. Остапюк М.Я., Опіярів В.В., Недошитко О.І. Підвищення достовірності інформаційного забезпечення користувачів як основа регулювання та на-працювання облікової концепції. Вісник Ужгородського університету. Серія економіка. — 2000. №6. с.2.
3. Павлов К.В. Интенсификация экономики в условиях неопределенности рыночной среды / К.В. Павлов. — М. : Магистр, 2007. — 271 с., с. 144–146
4. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: навч. посіб. .2-ге вид. випр. і доп. К.:Знання, 2007. 303с.
5. Передерієнко Н.І. Сутнісно-змістовна характеристика процесів управління розвитком підприємств. Наукові записки [Української академії друкарства]. 2012. № 2. С.103—111., С. 104
6. Погорелов Ю.С. Предпочтение в выборе методов управления затратами. Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр. Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2005. №2(14). С. 142-152. URL: <http://www.pmdp.org.ua/> (дата звернення 01.04.2020)
7. Подвірна Н. Умови ефективності прийняття управлінських рішень. Українська національна ідея: реалії та перспективи розвитку. Випуск 23, 2011 р. С. 118- 122
8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Мінфіну від 31 грудня 1999 року № 318. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16> (дата звернення 15.02.2020)

ТЕМА 17. ОБЛІК ВИТРАТ В ОБСЛУГОВУЮЧИХ ВИРОБНИЦТВАХ

17.1. Види обслуговуючих виробництв та їх значення

До обслуговуючих виробництв сільськогосподарських підприємств належать господарства, які задовольняють побутові, комунальні та культурні потреби населення (рис. 17.1).

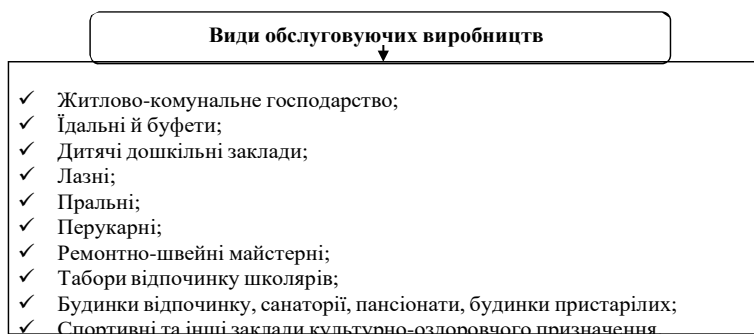


Рис. 17.1. Види обслуговуючих виробництв

Характерні особливості діяльності обслуговуючих виробництв і господарств зображено на рис. 17.2.

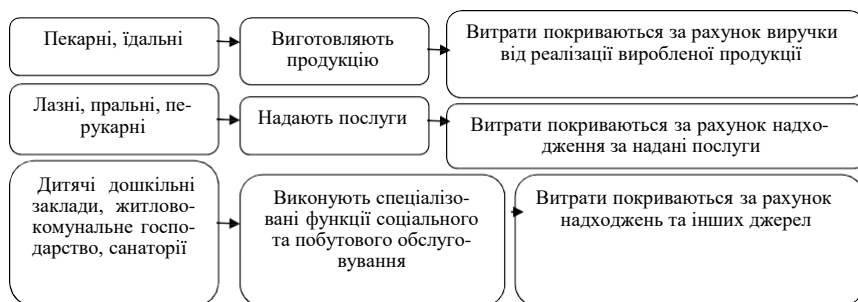


Рис. 17.2. Характерні особливості діяльності обслуговуючих виробництв і господарств

Облік витрат вказаних виробництв і господарств ведуть на окремому субрахунку до рахунку 23 за дебетом його облічують витрати відповідних виробництв та господарств, а за кредитом (залежно від виробництва) – вихід продукції, послуги, виручку або списання витрат за рахунок відповідних джерел і надходжень.

Аналітичний облік здійснюється по кожному виду обслуговуючих виробництв і господарств у **Звіті про витрати і вихід продукції (робіт,**

послуг) інших виробництв № 5.6 с.-г., який складається на підставі первинних документів, згрупованих у листках розшифровок або Журнали обліку робіт і витрат за статтями витрат та кореспондуючими рахунками.

Аналітичні рахунки з обліку обслуговуючих виробництв і господарств відкривають за їх видами.

Завдання обліку в обслуговуючих виробництвах і господарствах наведено на рис. 17.3.

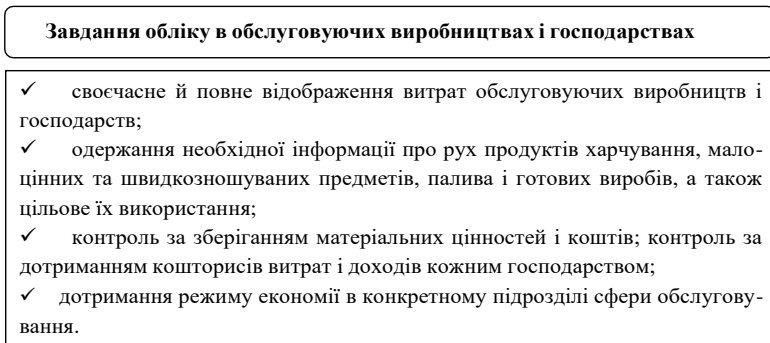


Рис. 17.3. Завдання обліку в обслуговуючих виробництвах і господарствах

17.2. Облік витрат і виходу продукції підприємств громадського харчування

Підприємства громадського харчування як різновиду торговельно-виробничої діяльності покликані обслуговувати сільськогосподарських товаровиробників. Вони можуть функціонувати самостійно та розмішуватись на території сільської (селищної) ради, а входити складовими сільськогосподарське підприємство як обслуговуючі галузі.

Діяльність підприємств громадського харчування складається із трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини для вироблення готової продукції, вироблення готової продукції, реалізація готової продукції.

У кожному підрозділі підприємства громадського харчування створюють бригади матеріально відповідальних осіб, тому об'єктом бухгалтерського обліку є вартість сировини, продуктів і товарів, облік яким здійснюють окремо за кожною матеріально відповідальною особою в натуральних і грошових вимірниках.

Під час надходження товарів і продуктів у комори підприємства громадського харчування їхню оцінку й облік здійснюють аналогічно до

надходження товарів на склади торговельних підприємств роздрібною торгівлі.

Масу, обсяг і кількість одержаних від постачальника продуктів і товарів встановлюють шляхом зважування, обміру і перерахунку. Визначають масу тари.

Підприємствам громадського харчування доцільно вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку із подальшим розподілом між реалізованими товарами та залишком їх на складі.

На підприємствах громадського харчування торгова націнка складається із торгівельної націнки товарів, націнки і ПДВ.

При вивченні бухгалтерського обліку на підприємствах громадського харчування необхідно сформулювати знання та вміння з таких питань:

1. Бухгалтерський облік і документальне оформлення запасів (продуктів) до комори підприємства громадського харчування: заготівля продуктів на ринку через підзвітну особу; купівля продуктів у постачальників за готівковий розрахунок; купівля продуктів у постачальників за безготівковий розрахунок; надходження сировини від замовника свята.

2. Рух запасів (продуктів) у коморі.

3. Калькуляція вартості страв.

4. Порядок заповнення калькуляційних карток.

5. Порядок заповнення технологічної документації для розробки і затвердження фірмових страв, кулінарних та кондитерських виробів.

6. Визначення фінансових результатів діяльності на підприємствах громадського харчування.

Важливим є вивчення порядку складання та використання первинних документів з обліку на підприємствах громадського харчування, зокрема і таких документів:

-Заготівельний акт;

-Вимога до комори;

-Вимога — накладна;

-Контрольний розрахунок витрати продуктів за нормами рецептур на випущенні вироби;

-Калькуляційна картка

-Реєстраційний журнал фірмових страв та виробів;

-Акт на реалізацію і відпуск виробів кухні;

-Акт на продаж і відпуск виробів кухні;

-Звіт про рух продуктів і тари на кухні — складає матеріально відповідальна особа;

-Звіт про рух продуктів на виробництві.

Аналітичний облік витрат здійснюють за статтями, які охарактеризовано у таблиці 17.1.

Аналітичний облік витрат підприємств громадського харчування

Назва статті	Характеристика
Витрати на оплату праці	Відносять нараховані на основі табелів обліку робочого часу і нарядів на відрядну роботу суми основної та додаткової оплати праці працівникам їдалень.
Відрахування на соціальні заходи	Відображають нарахування Єдиного соціального внеску
Сировина (продукти)	Відображають вартість продуктів, підпушених у їдальню. Продукти для приготування їжі видають зі складу на основі накладних і лімітно-забірних карт на одержання матеріальних цінностей. В обліку ці операції показують як реалізацію продукції для громадського харчування. У витрати їдалень продукти включають за відпускними цінами. На початок кожного року після складання і затвердження бізнес-плану затверджують відпускні ціни на продукти власного виробництва (м'ясо, сало, харчові субпродукти, овочі, фрукти тощо), які встановлюють на рівні планової, фактичної собівартості. По купованих харчових товарах (крупи, макарони, цукор, сіль та ін.) за відпускну приймають покупну ціну. У бухгалтерії підприємства продукти, відпущені їдальням, обліковують на рахунку 28 «Товари». При цьому продукти виробництва минулого року відображають за фактичною собівартістю, поточного — за плановою, яку в кінці року доводять до фактичної, а куповані — за фактичною вартістю придбання. Видачу продуктів із комори на кухню оформляють накладними згідно з меню на кожний день. Матеріально відповідальна особа (комірник або завідуючий їдальнею подає до бухгалтерії Звіт про рух продуктів і товарів у коморі з доданими до нього виправданими документами.
Витрати на утримання основних засобів	Відносять: амортизацію (знос) та витрати на ремонт (у межах ліміту) основних засобів їдальні, крім її будівлі: витрати на прибирання приміщення тощо. Сільськогосподарські підприємства можуть надавати їдальням безкоштовно такі послуги, вартість яких включають у загальногосподарські витрати: опалення, освітлення, ремонт у межах ліміту та амортизацію будівлі (приміщення) їдальні: холодне і гаряче водозабезпечення; вартість палива для приготування їжі.
Знос малоцінного інвентарю	Відносять суми нарахованого зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів (спецодяг, спецвзуття, столові прибори та ін.), що знаходяться у користуванні. На відміну від інших виробництв, у підприємствах громадського харчування сільськогосподарського виробництва при відпуску в експлуатацію малоцінних предметів нараховують знос у розмірі 100% їхньої вартості. Ці предмети списують із балансу у міру повного їх зносу і непридатності для подальшого використання за рахунок раніше нарахованого зносу.
Інші витрати	Відносять витрати, не перелічені в попередніх статтях: на прання і ремонт столової білизни; вартість мийних та дезінфікуючих засобів; інші витрати.

Собівартість готових страв та їхню реалізаційну ціну визначають у **калькуляційних картках**, яким присвоюється порядковий номер реєстрації і номер, що відповідає номеру даної страви за збірником рецептур. У них вказують назву продуктів, що входять до складу страви, норми їх витрат, відпускні ціни, за якими продукти включають у калькуляцію і вартість продуктів за цими цінами.

Для точнішого визначення реалізаційної ціни однієї страви калькуляція складається з розрахунку вартості сировини (продуктів) на **100 блюд**.

Щодня завідувач виробництвом (або завідувач їдальні) на основі чеків, відбитків касових апаратів, накладних та інших документів на відпуск виробів кухні складає **Акт про реалізацію і відпуск виробів кухні**, де вказує кількість реалізованих страв та їх реалізаційну вартість.

Відпускну вартість реалізованих страв щомісяця списують із кредиту рахунка 23 в дебет рахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». За Дт 30 відображають суму отриманої виручки від реалізації блюд, яка є доходом їдальні і відображається за Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Одночасно відображаються податкові зобов'язання.

17.3. Облік витрат і доходів житлово-комунального господарства

Житлово-комунальне господарство в сільськогосподарських підприємствах формується із фонду і за рахунок кошторису, що зображено на рис. 17.4.



Рис. 17.3. Характеристика житлово-комунального господарства сільськогосподарських підприємств

Витрати на утримання житлового фонду обліковують за статтями, які наведено у таблиці 17.2.

Таблиця 17.2

Облік витрат на утримання житлового фонду

Назва статті	Характеристика
Витрати на оплату праці	Відносять нараховану основну і додаткову оплату праці двірникам, сторожам, прибиральницям, завідуючому житловим господарством, обліковому та іншому обслуговуючому персоналу. Заробіток цих працівників оплачують погодинно на основі табелів обліку робочого часу.
Відрахування на соціальні заходи	Відображають відрахування на соціальне страхування.
Витрати на утримання домогосподарства	Включає всі витрати на санітарне очищення і благоустрій житлового господарства: очищення території та дахів будинків від снігу; вивезення сміття; поливання вулиць, тротуарів, скверів, клумб; витрати піску в зимовий період; витрати електроенергії на освітлення дворів, місць загального користування тощо; дезінфекція території; заряджання вогнегасників; витрати на охорону праці й техніку безпеки; інші витрати. По цій статті витрати облічують на підставі табелів обліку робочого часу, нарядів на відрядну роботу, дорожніх листів вантажного автомобіля, дорожніх листів трактора, накладних, лімітно-забірних карт тощо.
Витрати на утримання основних засобів	Включають витрати на поточний ремонт житлового фонду, а також амортизаційні відрахування (знос) по колодязях, парканах, внутрішньодворових приміщеннях, озеленювальних і декоративних насадженнях.
Інші витрати	Відносять витрати на технічну інвентаризацію майна; витрати на утримання дитячих майданчиків; знос і витрати спецодягу та інших малоцінних і швидкозношуваних предметів; орендну плату за орендований в інших підприємствах житловий фонд та інші витрати.

Джерелами покриття експлуатаційних витрат житлового фонду є доходи, що надходять від квартиронаймачів і орендарів нежитлових приміщень. Облік надходження цих доходів ведуть на аналітичному рахунку «Доходи житлового фонду» за статтями (табл. 17.3).

Гуртожитки призначені для проживання у них працівників господарства і лише в період їх роботи у підприємстві. Крім того, гуртожитки використовують для проживання сезонних працівників та тих, які залучені на сільськогосподарські роботи, студентів вузів і технікумів під час проходження виробничої практики.

Витрати на утримання гуртожитків облічують на окремому аналітичному рахунку «**Витрати і доходи гуртожитків ліжкового типу**» за

такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання гуртожитків, витрати на експлуатацію обладнання та інвентаря, інші витрати.

Таблиця 17.2

Облік доходів житлового фонду

Назва статті	Характеристика
Квартирна плата	Обліковують суми квартирної плати, які утримуються з квартирнаймачів за проживання в житлових приміщеннях. Розмір квартирної плати залежить від розцінки за 1 м ² житлової площі, її кількості та наявності у окремих мешканців пільг при оплаті. Розцінки за 1 м ² житлової площі затверджуються місцевими державними адміністраціями. Суму щомісячно нарахованої квартирної плати відображають у відомості для обліку розрахунків із квартирнаймачами — Відомість аналітичного обліку розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків (субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами (квартиронаймачами)»).
Орендна плата за нежитлові приміщення	Відносять суми орендної плати, які утримуються з організацій при передачі їм в оренду нежитлових приміщень для торговельних, промислових, складських та інших потреб. Ставки орендної плати встановлюються підприємством самостійно залежно від категорії населеного пункту, типу будівель і мети використання нежитлових будівель і споруд.
Збори з орендарів на покриття експлуатаційних витрат домогосподарства	Обліковують додаткові збори з орендарів за загальні для всього домогосподарства витрати на управління, експлуатацію і ремонт, розмір яких встановлюється у визначеному порядку.
Інші доходи	Відображають доходи, одержані від передачі в оренду майна та інвентаря в розмірі середньорічної вартості їх зносу, від передачі в оренду житлових будинків тощо.

Калькуляційною одиницею наданих послуг гуртожитків є собівартість ліжка-місця. Витрати тут покриваються за рахунок плати за ліжко-місце, розмір якої залежить від благоустрою гуртожитків, виду наданих послуг. Розмір плати за ліжко-місце нині встановлюється кожним підприємством окремо.

Цільові витрати і збори (доходи) за кожним їх видом обліковують на окремому аналітичному, рахунку «Цільові витрати і збори» субрахунку 235 «Обслуговуючі виробництва і господарства». До них входять: центральне опалення; освітлення; водозабезпечення; каналізація; гаряче водозабезпечення; газозабезпечення; користування радіотрансляційними точками; користування колективними антенами тощо.

Розрахунки за цільові витрати проводяться через підприємства незалежно від того, ким надаються ці послуги: комунальним господарст-

вом даного підприємства чи сторонніми організаціями. За кредитом аналітичного рахунка «Цільові витрати і збори» за видами зборів облічують суми належних платежів (цільових зборів) із квартиронаймачів.

У житлових організаціях витрати та доходи можуть відображатись наступною кореспонденцією (табл. 17.3):

Таблиця 17.3

Облік витрат і доходів у житлових організаціях

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано оплату праці і здійснено нарахування органам соціального страхування	92, 23	66,65
2	Передано у виробництво матеріали, МШП	23	20,22
3	Нараховано амортизацію основних засобів	23	131
4	Нараховано підприємствам за санітарне очищення міст, обслуговування ліфтів	23	63,685
5	Нараховано квартирну плату	377	703
6	Нараховано заборгованість бюджету із субсидій, відшкодування пільг	48	703
7	Нараховано орендну плату та оплату експлуатаційних витрат орендарями	378	713
8	Здійснено оплату за оренду	311	378
9	Внесено квартирну плату	66,301	377

У сільськогосподарських підприємствах пропонується облік витрат на експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури застосовувати субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», операції на якому відображаються таким чином (табл. 17.4):

Таблиця 17.4

Облік витрат на експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нараховано амортизацію на басейн	949	131
2	Видано для басейну дезінфікуючі засоби	949	201
3	Нараховано оплату праці з відрахуваннями працівнику басейну	949	66,65
4	Оприбутковані кошти, сплачені працівниками за відвідування басейну	301	719
5	Нараховано ПДВ	719	641
6	Віднесено доходи на фінансові результати	719	791
7	Списано витрати на утримання басейну	791	949

Питання для обговорення та самоперевірки

1. Назвіть види промислових виробництв.
2. За якими первинними документами здійснюють облік на підприємствах громадського харчування?
3. За якими статтями калькуляції здійснюють аналітичний облік витрат у закладах громадського харчування?
4. Яка методика обліку витрат і доходів житлово-комунального господарства?

Рекомендована література за розділом 17

1. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132. URL: https://www.zakon-i-normativ.info/index.php?option=com_lica&p=0&base=1&menu=94859&u=1&type=1&view=text (дата звернення 15.02.2020)
2. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Мінфіну від 31 грудня 1999 року № 318. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16> (дата звернення 15.02.2020)
3. Потій В.З., Куліш Г.П. Теоретичні підходи до управління витратами підприємства. Формування ринкової економіки: наук. зб. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; [відп. ред. О. О. Беляєв.] 2013. Вип. 29. С. 357-370.
4. Проданчук М.А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств. Облік і фінанси АПК. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/strategichne-upravlinnya-vitratami-agrarnih-pidpriemstv.html> (дата звернення 6.04.2020)
5. Проданчук М.А. Таргет-костинг та кайзен-костинг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/768.pdf>
6. Пушкар М. С. Філософія обліку. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 156 с., с.330.
7. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. Луцьк. 2011. Вип. 8 (29) ч. 4. С. 61-67.]
8. Рогатенюк Э.В. Характеристика современных методов управления затратами. Экономика Крыма. 2012. № 3 (40). С. 287–295. С. 293-294
9. Рогатюк О.В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах. URL: http://www.rusnauka.com/2_K_AND_2011/ (дата звернення 01.04.2020)

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизація бюджетування — як основний елемент бізнес-планування діяльності підприємства. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/14345/1/33.pdf> (дата звернення 23.03.2020)
2. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств. К. : КНЕУ, 2002. 624 с.
3. Андрусак В.М. Управлінський облік як система бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. №3 (69), 2012, С.3-9.
4. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия: Пер. с англ. — СПб.: Питер, 1999. — С. 1–68, 121–178, 291–296, 301–312, 315–330.
5. Апчерч А. Управленческий учет: Принципы и практика / Пер. с англ. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. Минск, 2002. 952 с.
6. Атамас П. Й. Управлінський облік. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с., с. 150.
7. Бадалова А.Г., Назарова А.А. Управление рисками инновационной деятельности промышленных предприятий // Инновации. 2016. №8 (214). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-riskami-innovatsionnoy-deyatelnosti-promyshlennyh-predpriyatiy> (Дата звернення: 31.03.2020).
8. Базась М.Ф., Старовойт В.А., Ковальчук О.В. Управлінський облік, як інструмент інтеграції у глобальну систему обліку. С.224-226. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/13223/1/%D0%A8%D0%BF%D0%B0%D0%BA%20%D0%9E.%D0%AE..PDF> (Дата звернення 8.04.2020).
9. Белл Дж. А. Советы знатоков. М.: Диалектика Вильямс, 2005. 304 с.
10. Белякова Н. Механизм реализации процесса диверсификации предприятия газовой промышленности. Вестник Самарского государственного экономического университета. Экономика. 2011. № 8. С. 10–15., с. 67.
11. Бойчик І.М. Економіка підприємства. К. : Атіка, 2002. 480с.
12. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки.* 2015. Вип. 11(2). С. 51-54.
13. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малоюга Н.М. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир:ПП «Рута», 2002. 480с., с. 225.
14. Бутинець Ф.Ф., Лайчук С.М., Олійник О.В., Шигун М.М.Організація бухгалтерського обліку. Житомир : ПП «Рута». 2002. 591 с.
15. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник. [Є.М. Романів, С.В. Приймак, С.М. Гончарук та інші]. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772с.

16. Васюк Н.В. Удосконалення обліку та аналізу витрат: управлінський аспект. Вісник Чернігівського торгівельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. Вип.1. С.350-356.
17. Верланов Ю. Ю., Бурлан С. А., Верланов О. Ю. Управлінський облік: сучасна теорія і практика. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. 340с.
18. Вітлінський В.В. Ризикологія в економіці та підприємстві : монографія. К. : КНЕУ, 2004. 480 с, с. 40.
19. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Х.: Фактор, 2005. 266 с., с 30
20. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 352 с., с. 103
21. Галицкий С.В., Ворошко И.А. Роль модели «кайдзен-костинг» в системе управления затратами . Фундаментальные исследования. 2016. № 10-1. С. 119-123; URL: <http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40819> (дата звернення: 07.01.2020)
22. Генри Нива. Пространство доктора Деминга: Принципы построения устойчивого бизнеса. — М.: Альмина Бизнес Букс, 2005. — 370с., с.16
23. Герасименко І. М. Про методи обліку витрат в умовах ризику. Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності: Сб. науч. тр. Донецкой гос. академии управления и ИЭП НАН Украины. Донецьк: ДонДАУ ІЕП НАН України, 2001. С. 126-132
24. Гинзбург А.І. Економічний аналіз для керівників малих підприємств. Спб.: Пітер, 2007. 224 с., с. 166
25. Гладій І.О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23. 2018. С. 604-608
26. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. К.: Лібра, 2003. 704 с.
27. Гольцев Д.Г. Сутність та маркетинговий підхід до поняття “якість” у системі управління якістю. Актуальні проблеми економіки. 2009. №3(93). С.7987, с. 84
28. Горемыкин В. А., Богомолов О. А. Экономическая стратегия предприятия. — Учебник. — М.: Филинь, Рилант. — 2001. — С. 49–63, 43, 47, 48.
29. Гусарова Л.В. Управління витратами: загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат : конспект лекцій. К.: КНУБА, 2006. 44 с.
30. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури. 2008. 320 с.
31. Демиденко С.Л. Особливості стратегічного аналізу середовища підприємства. Ефективна економіка №9, 2015. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4290> (дата звернення 19.02.2020)
32. Добровський В.М. Управлінський облік: Навчальний посібник.– 2-ге вид., без змін / В.М. Добровський, К, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова — КНЕУ, 2008. – 235 с.

33. Домбровська, Н.Р. Організація обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності. Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. — К. : КНЕУ, 2012. Спец. випуск. С. 54-60.
34. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. 2014. № 2. С. 72-76. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_2_15 (дата звернення 03.04.2020)
35. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: учебное пособие для вузов / пер. с англ. / Под ред. Н. Д Эриашвили. Предисловие проф. П. С. Безруких. 3 — е изд. ЮНИТИ, 2002, 1071 с.
36. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник. URL: <https://znanium.com/catalog/product/1028833>
37. ДСТУ ISO 9000-2001. Системи управління якістю. Основні положення та словник. К.: Держстандарт України, 2001.
38. Економічний аналіз (конспект). Галерея фінансової літератури “Фінгал”. 2018. URL: <http://ngal.com.ua/content/view/1341/39/> (дата звернення 6.04.2020).
39. Ермакова Н.А. Процессно-ориентированная система управленческого учета. Вестник ОГУ. 2005. С. 80-86. URL: vestnik.osu.ru/2005_2/14.pdf (дата звернення 8.04.2020).
40. Ефремов А. В. Управление и учет затрат при изменении качества продукции на предприятиях по системам таргет-костинг и кайзен-костинг . Вестник АПК Ставрополя. 2011. № 3 С. 91-94
41. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1998. 558 с., с. 110
42. Живиця А.М. Аналіз сучасних методів комплексного цільового управління витратами. Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 7. Частина 5. 2014. С.16-19. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_07/222.pdf (дата звернення 8.04.2020).
43. Залогіна К.І. Антикризове управління підприємством в умовах перехідної економіки. URL: <http://www.nbuv.gov.ua>
44. Зорин І.В., Каверина Т.П., Квартальнов В.А. Туризм как вид деятельности. 2011. URL: http://tourlib.net/books_tourism/zorin07.htm(дата звернення 8.04.2020), с. 69
45. Исикава К. Японские методы управления качеством: сокр. пер. с англ. М.: Экономика, 1988. 215 с.].
46. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки. Держава та регіони . №5. 2007. С. 32-35.
47. Карпенко О.В., Карпенко Д.В. Управлінський облік: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури. 2012. 296 с.
48. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: ЮНИТИ, 2003. 350 с., с. 194
49. Качалай В. Кайдзен-костинг: японский подход к управлению затратами на промышленных предприятиях. *Региональная экономика и управле-*

ние: *электронный научный журнал*. 2013. №1 (33). URL: https://www.cfin.ru/management/practice/kaizen_costing.shtml (дата звернення: 07.01.2020) (дата звернення 23.04.2020)

50. Квасницька р.С., Дерикот О.М. Аналіз підходів до прийняття управлінських рішень. Вісник Бердінського університету менеджменту і бізнесу. №4 (20) 2012, С.80-83

51. Кейнс Дж.М. Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей. — М. : Прогрес, 1978

52. Клименко С. М. Обґрунтування господарських рішень та оцінка ризиків / С. М. Клименко, О. С. Дуброва. — К. : КНЕУ, 2005. — 252 с., с. 81.

53. Ковалев С.М. Методы анализа и оптимизации бизнес-процессов. URL: <http://www.betec.ru/index.php?id=6&sid=52> (дата звернення 5.04.2020)

54. Колісник О.П., Коваленко Н.С. Види бухгалтерського обліку: узгодження та порівнянність. Економіка та суспільство. Випуск 9, 2017, С.1146-1151

55. Костіна О.М. Діагностика та управління бізнес-процесами в контексті антикризового управління підприємством. Економіка та суспільство. 2017. №10. С.287-297, с.289

56. Кузнецова С.А. Интегрированная управленческая отчетность: глобальные вызовы и локальные решения в эпоху ноосферы. Економічний нобелівський вісник. 2014.-№1 (7). С.270-279. URL: [www.irbis-nbuv.gov.ua > cgi-bin > irbis_nbuv > cgiirbis_64](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64) (Дата звернення: 11.02.2020 р.)

57. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Методичні положення щодо контролювання та регулювання витрат підприємства. URL: [library.tneu.edu.ua > libsearch > page_lib](http://library.tneu.edu.ua/libsearch/page_lib) (дата звернення 15.02.2020)

58. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік : проблеми теорії і практики. Чернівці: Прут, 2005. 200 с., с. 78

59. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посіб.2-ге вид., випр. К.: Знання-Прес, 2006. 317 с.

60. Любанова Т. П., Мясоєдова Л. В., Олейникова Ю. А. Стратегическое планирование на предприятии: Учеб. пособие. — М.: «Издательство ПРИОР». — 2001. — С. 32, 34–46, 68.

61. Мала Н.Т. Управлінське рішення: класифікація та процес прийняття. URL: <http://vlp.com.ua/node/1905> (Дата звернення: 11.02.2020 р.)

62. Матвійчук М.З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві. Інноваційна економіка. №6 (44), 2013. С. 299-305

63. Маркіна І.А. Контролінг для менеджерів. Київ, 2013. 304с.

64. Матющенко С.Е. Основные направления совершенствования биз- нес-процессов в сельскохозяйственных организациях. ФЭС: финансы, экономика, стратегия. 2013. № 6. С. 24–27.;

65. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства. К.: Вища шк., 1994. 415 с.

66. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, за-

тверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132. URL: https://www.zakon-inormativ.info/index.php?option=com_lica&p=0&base=1&menu=94859&u=1&type=1&view=text (дата звернення 15.02.2020)

67. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджені Державним комітетом промислової політики України 02.02.01 р., № 47. URL: https://www.zakon-inormativ.info/index.php?option=com_lica&p=0&base=1&menu=94859&u=1&type=1&view=text (дата звернення 15.02.2020)

68. Микроэкономика: Учебник / За ред. В. Д. Базилевича. К.: Знание, 2007. 677 с. (Классический университетский учебник).

69. Миронова Ю.Ю. Облік витрат за «центрами відповідальності» та «центрами витрат» на підприємстві. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/7530.pdf> (дата звернення 18.01.2020)

70. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010 (Дата звернення: 11.02.2020 р.)

71. Міжнародні стандарти якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: <file:///C:/Users/User/Downloads/PFZ00046.PDF> (Дата звернення: 12.02.2020 р.)

72. Міньковська М.В. Аспекти бюджетування: переваги та недоліки, успіхи та помилки. Економіка промисловості. 2008. №4. С. 161.

73. Найт Ф. Риск, неопределенность и прибыль / Ф.Х. Найт. — М. : Дело, 2003. — С. 233

74. Нападівська Л.В. Управлінський облік. Дніпропетровськ, 2000. 450 с., с. 247

75. Нелеп В. М. Планування на аграрному підприємстві. К. : КНЕУ, 2004. 495 с., с.385-386

76. Немцов В. Д., Довгань Л. Є. Стратегічний менеджмент: Навч. посібник. — К., 2002. — С. 12, 16, 296–330.

77. Ничитайлова Н. С. Концепция кайзен как малозатратный инструмент внедрения системы экологического менеджмента. Механизм регулирования экономики. 2009. №3(2). С. 157-161

78. Оберемчук В. Ф. Стратегія підприємства. Курс лекцій. — К.: МАУП, 2000. — С. 4–12.

79. Ольсевич Ю.Я. Фундаментальная неопределенность рынка и концепции современного кризиса. — М. : Институт экономики РАН, 2011. 51с.

80. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 25(2). С. 153-157, с. 154]

81. Осадча Г.Г., Степанюк А.В. Калькулювання собівартості в системі «директ-костинг» та в системі повного розподілу витрат на виробі «абзорп-

шен-костинг». Науковий вісник Ужгородського університету. — Серія «Економіка». 2015. Випуск 1 (45). Т.1. С. 246-249

82. Остапюк М.Я., Опіярів В.В., Недошитко О.І. Підвищення достовірності інформаційного забезпечення користувачів як основа регулювання та напрацювання облікової концепції. Вісник Ужгородського університету. Серія економіка. — 2000. №6. с.2.

83. Павлов К.В. Интенсификация экономики в условиях неопределенности рыночной среды / К.В. Павлов. — М. : Магистр, 2007. — 271 с., с. 144–146

84. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: навч. посіб. .2-ге вид.випр. і доп. К.:Знання, 2007. 303с.

85. Передерієнко Н.І. Сутнісно-змістовна характеристика процесів управління розвитком підприємств. Наукові записки [Української академії друкарства]. 2012. № 2. С.103—111., С. 104

86. Пилипенко Л.М. Фінансова звітність: відповідність сучасним інформаційним потребам управління та регулювання ринковою економікою. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13834/1/35_230-233_Vis_720_Menegment.pdf (Дата звернення: 13.02.2020 р.)

87. Погорелов Ю.С. Предпочтение в выборе методов управления затратами. Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр. Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2005. №2(14). С. 142-152. URL: <http://www.pmdp.org.ua/> (дата звернення 01.04.2020)

88. Подвірна Н. Умови ефективності прийняття управлінських рішень. Українська національна ідея: реалії та перспективи розвитку. Випуск 23, 2011 р. С. 118- 122

89. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Мінфіну від 31 грудня 1999 року № 318. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16> (дата звернення 15.02.20200)

90. Потій В.З., Куліш Г.П. Теоретичні підходи до управління витратами підприємства. Формування ринкової економіки: наук. зб. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; [відп. ред. О. О. Беляєв.] 2013. Вип. 29. С. 357-370.

91. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Верховна Рада України. 1999. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 15.02.20200)

92. Проданчук М.А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств. Облік і фінанси АПК. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/strategichne-upravlinnya-vitratami-agrarnih-pidpriemstv.html> (дата звернення 6.04.2020)

93. Проданчук М.А. Таргет-костінг та кайзен-костінг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdf/a/768.pdf> (дата звернення 6.04.2020)

94. Пушкар М. С. Філософія обліку.Тернопіль : Карт-бланш, 2002.156 с., с.330.

95. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. Луцьк. 2011. Вип. 8 (29) ч. 4. С. 61-67.]
96. Рогатенюк Э.В. Характеристика современных методов управления затратами. Экономика Крыма. 2012. № 3 (40). С. 287–295. С. 293-294
97. Рогатюк О.В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах. URL: [http://www.rusnauka.com/2_K AND_2011/](http://www.rusnauka.com/2_K_AND_2011/) (дата звернення 01.04.2020)
98. Сабліна Н.В. Класифікація витрат промислового підприємства відповідно до цілей управління його діяльністю [Електронний ресурс] - режим доступу: http://vuzlib.com.ua/articles/book/32944-Klasif%D1%96ka%D1%81%D1%96ja_vitrat_promis/1.html (дата звернення 01.04.2020)
99. Садовська І.Б., Тлукевич Н.В. Управлінський облік, Луцьк: ЛНТУ, 2012. 477 с.
100. С:Консалтинг. Інформаційні технології в управлінні підприємством. URL: <http://www.magnezit.com.ua/informacijni-technologiji-v-upravlinnipidryuemstvom-v-umovax-kryzy.php> (дата звернення 01.04.2020)
101. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія. Економічний аналіз. Тернопіль. 2010. Вип. 7. С. 339-341.
102. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу». Міжнародний збірник наукових праць. 2010. № 1 (16). С. 272–276.
103. Славников Д. Таргетирование затрат на практике. Справочник экономиста. 2007. №3. С. 7-11
104. Смирнов И.Г. Опыт японской логистики и его применение в Украине: от «КАНБАН» до «ГЕМБА КАЙЗЕН». Внешняя торговля. 2008. №1. С. 11-17
105. Смирнова К. Понятие неопределенности экономических систем и подходы в ее оценке // *Вестник МГТУ*. 2008. № 2. С. 241-245., с. 242
106. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. К.: КНЕУ, 2000. 578 с., с. 341
107. Сабліна Н.В. Класифікація витрат промислового підприємства відповідно до цілей управління його діяльністю/ URL: http://vuzlib.com.ua/articles/book/32944-Klasif%D1%96ka%D1%81%D1%96ja_vitrat_promis/1.html (дата звернення 15.02.2020)
108. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства: Навчальний посібник. Тернопіль: ТАЙП, 2003. С. 3–19
109. СИМА: глобальні принципи управлінського обліку для агросектору України. URL:<https://www.trn.ua/articles/13567/> (Дата звернення: 13.02.2020 р.)
110. Ужва А.М. Управлінський облік як складова системи контролінгу на підприємстві. Бізнес-навігатор. 2011. №2. С.155-158

111. Управлінська звітність в Україні. URL: <https://accounting-outsourcing.com.ua/uk/upravlinska-zvitnist-v-ukrayini> (Дата звернення: 14.02.2020 р.)
112. Управление качеством и обеспечение качества: словарь. URL : <http://www.internet-law.ru/stroyka/doc/5812/> (дата звернення 7.04.2020) Swiss J. E. Adapting Total Quality Management (TQM) to Government. Public Administration Review. 1992. № 52(4). P. 356–362
113. Управленческий учет [Аткинсон Э., Бангер Р., Каплан Р., Янг М.]. М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. 878 с.
114. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат. Пер. з нім. під кер. і наук. ред. М.Г. Грешака. К.: Таксон, 2000. 520 с., с. 292–298
115. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: підручник. К.: Центр учбової літератури. 2012. 792 с.
116. Хенсен Р. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. / Пер. с англ.. К.: Міленіум, 2002. 974 с.
117. Хринюк О.С., Корчовна М.Р. Технологія abc-методу розподілу витрат на основі видів діяльності. Ефективна економіка. 2014. №3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2837> (дата звернення 1.04.2020)
118. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства. К. : ЦУЛ, 2002. 656 с.
119. Цюцюра С.В., Криворучко О.В., Цюцюра М.І. Теоретичні основи та сутність управлінських рішень. Моделі прийняття управлінських рішень. URL: www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64 (дата звернення 12.02.2020 р.)
120. Черкасов В.В. Проблемы риска в управленческой деятельности : монография. М. : «Рефл-бук», К., «Ваклер», 1999. 288 с., с. 241.
121. Шишкін В. Управління диверсифікацією виробництва промислових підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук; Гуманітарний університет «Запорізький інститут державного та муніципального управління». Запоріжжя, 2006. 20 с., с. 8.
122. Шутько Т.І. Економічна сутність управління витратами підприємства. Ефективна економіка. 2014. №12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?Op=1&z=3681>(дата звернення 1.04.2020)
123. Яворов В.В. Роль облікової інформації в управлінні підприємством. За ред.. М.Я. Демяненка. Облік і фінанси АПК. 2009, №2. с.54-61.
124. Ясінська А.І., Демків Н.І. Методика формування управлінської звітності підприємства // <http://vlp.com.ua/node/17163> (дата звернення 1.04.2020)
125. Яцко М.В. Роль фінансової звітності в умовах посилення інформаційних потреб користувачів. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/7517>. (дата звернення 1.04.2020)
126. Abdel-Kader M. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis / M. Abdel-Kader, R. Luther// British Accounting Review. 2008. Vol. 40, No. 1. P. 2—27., с. 3.
127. Accounting information and managerial work. Matthew Hall* Accounting, Organizations and Society 35 (2010) 301–315

128. ISO 8402-94. Управление качеством и обеспечение качества: словарь. URL : [http:// www.internet-law.ru/stroyka/doc/5812/](http://www.internet-law.ru/stroyka/doc/5812/)(дата звернения 8.04.2020)

129. Zuend A. Treasurer und Controler — Umrissse zweier moderner Berufsbilder im Finanz- und Rechnungswesen grösserer Unternehmungen. Büro und Verkauf, 1973. S. 99-73.

130. Haldma T. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. Management Accounting Research. 2002. Vol. 13. P. 379. 400., c. 380.

131. Hoque Zahirul. Predicting Change in Management Accounting and Control Systems: Additional Evidence from Australia (July 15, 2008). Available at SSRN. P. 29. URL: http://www.eurojournals.com/AJSR_31_02.pdf., c. 6.

132. Horvath P. Controlling. 4., überarb. Aufl. — München: Vahlen, 1991. — S. 447;

133. Hansen R., Mowen M. (2009) Cost Management: Accounting & Control. 6th Edition. Ohio: South-Western Cengage Learning, c. 172.

134. Merchant K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. Accounting Review, LVI. 1981. P. 813-829., c. 820.

135. Olfert O. Finanzierung. Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft. S. 111.

136. Richard K. Fleischman, Thomas N. Tyson Developing Expertise: Two Episodes in Early Nineteenth Century U.S. Management Accounting History \ Business and Economic History, Volume Twenty-six, no. 2, Winter 1997. S.67.

137. Swiss J. E. Adapting Total Quality Management (TQM) to Government. Public Administration Review. 1992. № 52(4). P. 356–362

138. Zuend A. Treasurer und Controler — Umrissse zweier moderner Berufsbilder im Finanz- und Rechnungswesen grösserer Unternehmungen. Büro und Verkauf, 1973. S. 99-73.

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік
Юридичні вимоги та регламентація системи обліку	Ведення управлінського обліку повністю залежить від бажання керівництва підприємства. Управлінський облік не регламентується ні державними органами, ні певними стандартами. Він визначається вимогами суб'єкта господарювання і спрямований на задоволення його внутрішніх потреб	Ведення фінансового обліку є обов'язковим і регламентується на державному рівні.
Балансова структура	Структура інформації залежить від запитів користувачів (три види об'єктів: доходи, витрати, активи)	Актив = капітал + зобов'язання
Користувачі інформації	Обмежене коло працівників управлінського персоналу	Широке коло зовнішніх та внутрішніх користувачів
Об'єкт обліку	В управлінського обліку об'єкт обліку більш конкретизовано: ним може бути підрозділ підприємства, сегмент діяльності, ринок збуту, виробнича операція, вид або одиниця продукції.	У фінансовому обліку об'єктом є підприємство в цілому або продукція.
Мета обліку	Забезпечення інформацією керівництва підприємства для прийняття поточних та стратегічних управлінських рішень	Формування фінансових звітів для зовнішніх користувачів.
Принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішень, економічна доцільність, оперативність	Загальноприйняті принципи обліку
Методи обліку	Загальноприйняті методи бухгалтерського обліку, специфічні методи	Документування, інвентаризація, грошова оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, звітність
Часовий аспект інформації	На підставі оцінки фактичних даних головну увагу зосереджують на передбачувані наслідки майбутніх операцій	Фіксація господарських фактів в обліку після їх здійснення
Вимірники в обліку	Грошові, натуральні, трудові, якісні	Грошові, трудові, натуральні
Періодичність надання інформації	Інформація надається в міру необхідності в ній, і якщо йдеться про прийняття оперативних рішень, то значно частіше (щоденна, щотижнева, щомісячна), ніж фінансова.	Фінансова звітність регламентована і складається за результатами року, кварталу, місяця.
Строки подання звітності	Оперативно по закінченню звітного періоду	На вимогу користувачів або у встановлені законодавством терміни

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік
Ступінь відповідальності за помилки	Дисциплінарна	Дисциплінарна, адміністративна, кримінальна
Групування витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень затрат	За елементами витрат
Ступінь точності та відкритість інформації	В управлінського обліку можуть використовуватись наближені дані, оскільки стратегічні рішення вимагають відповідної тактики дій, яка опирається на оперативну інформацію націлену на майбутні показники. Така інформація носить комерційну таємницю.	Фінансовий облік забезпечує високу точність інформації, яка відкрита для внутрішнього та зовнішнього користування.
Порядок розрахунку фінансових результатів	В залежності від поставленої задачі розраховується прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку прибутків та збитків
Масштаби обліку	Управлінський облік є інформаційною базою для оперативного управління підприємством, яке здійснюється шляхом впливу на окремі елементи його діяльності.	Фінансовий облік надає інформацію про підприємство в цілому.
Зв'язок з іншими науками	Тісно пов'язаний з мікроекономікою, фінансами, економічним аналізом, статистикою, виробничим і операційним менеджментом	Заснований на власному методі

Класифікація управлінських рішень

№ з-п	Класифікаційна ознака	Види управлінських рішень
1	За суб'єктами прийняття	<ul style="list-style-type: none"> - одноосібні (приймаються однією особою) - колективні (приймаються колегіально)
2	За особливостю розв'язуваних завдань	<ul style="list-style-type: none"> - програмовані (передбачають структурованість і повторюваність через певні проміжки часу, ухвалюються за типових ситуацій); - не програмовані (приймаються у неструктурованих, невизначених ситуаціях за нестачі повної інформації і трапляються зрідка)
3	За сферою охоплення	<ul style="list-style-type: none"> - загальні рішення (стосуються всієї організації); - часткові рішення (спрямовані на регулювання певного процесу в конкретній ситуації та стосуються конкретних підрозділів)
4	За рівнем прийняття	<ul style="list-style-type: none"> - рішення на вищому (інституційному) рівні управління (мають загальний характер, стосуються всієї організації і є компетенцією керівника вищого рівня управління); - рішення на середньому (управлінському) рівні управління (приймаються керівниками середнього рівня управління в межах делегованих їм повноважень); - рішення на низовому (технічному) рівні управління (мають регулюючу спрямованість і приймаються на низовому рівні управління)
5	За тривалістю дії	<ul style="list-style-type: none"> - короткотермінові (реалізуються протягом року для біжучої роботи організації); - середньо термінові (реалізуються протягом 1-5 років); - довготермінові (реалізуються протягом тривалого терміну більше 5 років)
6	За способом обґрунтування	<ul style="list-style-type: none"> - інтуїтивні (спираються на внутрішні передчуття); - раціональні (передбачають об'єктивний аналітичний процес); - аналітичні (передбачають оцінювання різних альтернатив); - логічні (ґрунтуються на судженнях, знаннях, попередньому досвіді); - імпульсивні (процеси побудови гіпотез істотно переважають над контролем); - інертні (кількість перевірок і контрольних функцій значно переважає кількість висунутих гіпотез)
7	За ступенем складності	<ul style="list-style-type: none"> - складні (мають важливе значення для майбутньої організації і потребують творчого підходу, вирішенню несподіваних чи непередбачуваних проблем); - середньої складності (вимагають комплексного розгляду); - прості (не вимагають великих зусиль для їх прийняття)

№ з-п	Класифікаційна ознака	Види управлінських рішень
8	за рівнем централізації	<ul style="list-style-type: none"> - централізовані (приймаються важливі управлінські рішення у єдиному центрі, тобто на вищому рівні управління); - децентралізовані (передбачають вироблення узгодженого на всіх рівнях управління рішення, спонукають до генерування нових ідей); - комбіновані (поєднують елементи централізованих і децентралізованих рішень)
9	За цілеспрямованістю	<ul style="list-style-type: none"> - стратегічні (визначають напрями спеціалізації, перспективи соціального та економічного розвитку); - тактичні (пов'язані з конкретним розташуванням сил і ресурсів); - оперативні (виникають у разі порушення виробничого процесу внаслідок непередбачених внутрішніх і зовнішніх обставин)
10	За частотою повторення	<ul style="list-style-type: none"> - випадкові (вимагають глибокого аналізу нестандартної ситуації); - періодично повторювані (містять попередній досвід керівника і результати прийнятих рішень)
11	За ступенем новизни	<ul style="list-style-type: none"> - інноваційні (приймаються за проблемами, що виникають вперше після ретельного вивчення стану справ, досвіду інших організацій і реальних можливостей підприємства); - стандартні (приймаються на основі вивчення і порівняння наявного досвіду і подібних ситуацій)
12	За наслідками впливу	<ul style="list-style-type: none"> - негативні (супроводжуються типовими помилками, негативними наслідками); - нейтральні (не мають сили управлінського впливу); - позитивні (передбачають вибір найефективнішого варіанта рішення із можливих).
13	За характером	<ul style="list-style-type: none"> - економічні (пов'язані з економічним механізмом функціонування організації); - соціально-психологічні (пов'язані з соціально-психологічними аспектами функціонування організації); - адміністративні (передбачають юридичний вплив на відносини людей під час виробництва, оскільки регулюються певними правовими нормами); - технологічні (пов'язані з технологічними аспектами функціонування виробництва).

Джерело: [61]

Звіт обсягів виконаної роботи по менеджерах

Сотрудник	Кол заказов	Дней	Ставка табель	Начислено табель	Заказ розн				
					Сумма заказ у.о. розн	Сумма заказов розн грн по курсу	Процент заказ розн	Начисление заказ розн	Ставка заказ
		76							
Бартош Т. В.	221	21,00	200,000	4 200	11 431,89	305 231,46	0,300	915,69	
Богданюк В. М.		8,00	200,000	1 600					
Бортник А. Р.	128	16,00	200,000	3 200	1 553,40	41 475,78	0,300	124,43	
Дмитрюк В.П.	85	21,00	200,000	4 200	12 107,80	323 278,26	0,300	969,83	
Іванюк Р.С.	394	22,00	200,000	4 400	24 567,00	655 938,90	0,300	1 967,82	
Руснак Л. Х.	71	22,00	200,000	4 400	2 337,95	62 423,27	0,300	187,27	

Сотрудник	Заказ			
	Сумма заказ, у.о.	Сума заказов	Процент заказ	Начисление заказ
	88 632,39	2 366 484,81		
Бартош Т. В.	79 203,63	2 114 736,92	0,040	845,89
Богданюк В. М.				
Бортник А. Р.	28 185,46	752 551,78	0,040	301,02
Дмитрюк В.П.	27 142,97	724 717,30	0,040	289,89
Іванюк Р.С.	241 764,82	6 455 120,69	0,040	2 582,05
Руснак Л. Х.	22 253,55	594 169,79	0,040	237,67

Сотрудник	Продаж					Доход			Начисления	
	Сумма накладных евро	Сума накладных грн по курсу	Процент накладные	Начисление накладная	Ставка накладные	Процент доходов	Ставка доходов грн	Начислено доход грн	Начислено	Начислено итого
Бартош Т. В.	13 758,69	367 357,02	0,040	146,94					1 908,53	6 108,53
Богданюк В. М.						0,020		2 350,97	3 950,97	
Бортник А. Р.	170 021,45	4 539 572,72	0,040	1 815,83				350,9698	2 241,28	5 441,28
Дмитрюк В.П.	1 165,35	31 114,85	0,040	12,45					1 272,17	5 472,17
Іванюк Р.С.	69 721,49	1 861 563,78							4 549,86	8 949,86
Руснак Л. Х.	3 947,24	105 391,31	0,040	42,16					467,09	4 867,09

ABC/XYZ-анализ продаж

Период: 03.10.2019 - 15.10.2019

Аналізований об'єкт: Контрагент, параметр: Сума виручки у валюті упр.обліку (EUR)

Групування рядків: Контрагент

Сортування: Контрагент По возрастанию

Групування	Частка	Коефіцієнт варіації	Середнє значення параметра аналізу	Сума вируч- ки у валюті (грн) упр.обліку	Сума валово- го прибут- ку у валюті (грн) упр.обліку
A - класс				188 933,49	18 735,31
Z - класс				188 933,49	18 735,31
ПП "Ліберт Дах"					
Лашенюк Ярослав Ми- колайович	12,01	132,120	14 112,41	73 862,02	6 691,26
B - класс				62 034,72	4 341,58
Z - класс				62 034,72	4 341,58
ПП "Петракович"	10,09	134,000	12 406,91	62 034,72	4 341,58
C - класс				363 788,63	33 584,74
Z - класс				363 788,63	33 584,74
ТОВ "Євромодуль"	8,20	158,900	10 086,21	50 431,33	562,92
ТОВ "ДАХБуд"	5,68	131,180	6 986,58	34 932,93	3 215,38
ТОВ "Альянс"	4,60	113,510	5 649,72	28 248,69	2 966,33
ТОВ "Мрія"	4,49	133,800	5 525,51	27 627,86	3 313,13
ТОВ "Альфа"	4,19	148,050	5 145,72	25 728,61	2 821,17

Аналіз вироблення продукції

Отбор: Тип продукции Равно "Блок-хаус"

Сотрудник						Изготовлено	Тариф	Сумма
Бригада								
Дата								
Тип продукции		Заказ	Наряд	Номенклатура	Характеристика номенклатуры			
Бродовий Роман						87,17	0,03597	3,12
Бригада №8						87,17	0,03597	3,12
21.02.2020;						76,61	0,03597	2,74
Блок-хаус	21.02.2020 Заказ №1514	Наряд в производство 000000800 от 21.02.2020 16:35:37		Блок-хаус	Зол.дуб W 28-02 (3D)	76,61	0,03597	2,74
25.02.2020;						10,56	0,03597	0,38
Блок-хаус	19.02.2020 Заказ №1430	Наряд в производство 000000816 от 25.02.2020 10:37:31		Блок-хаус	W 32-02 3D (со- сна)	1,55	0,03597	0,06
Блок-хаус	21.02.2020 Заказ №1514	Наряд в производство 000000886 от 25.02.2020 16:22:31		Блок-хаус	W 04-08 3D (Венге)	9,01	0,03597	0,32
Пилип"юк Юра						51,06	0,03597	1,82
Бригада №8						51,06	0,03597	1,82
21.02.2020;						51,06	0,03597	1,82
Блок-хаус	21.02.2020 Заказ №1514	Наряд в производство 000000800 от 21.02.2020 16:35:37		Блок-хаус	Зол.дуб W 28-02 (3D)	51,06	0,03597	1,82
Строцьень Юра						7,04	0,03597	0,26
Бригада №8						7,04	0,03597	0,26
25.02.2020;						7,04	0,03597	0,26
Блок-хаус	19.02.2020 Заказ №1430	Наряд в производство 000000816 от 25.02.2020 10:37:31		Блок-хаус	W 32-02 3D (со- сна)	1,03	0,03597	0,04
Блок-хаус	21.02.2020 Заказ №1514	Наряд в производство 000000886 от 25.02.2020 16:22:31		Блок-хаус	W 04-08 3D (Венге)	6,01	0,03597	0,22
Итого						145,27	0,03597	5,20

Аналіз заказів

Заказ			Заказано	Отгружено	Разница
Номенклатура	Характеристика номенклатуры	Серия номенклатуры			
Заказ покупателя 00000001611	от 24.02.2020 11:48:55		139,150	71,830	67,320
Заказ покупателя 00000001653	от 24.02.2020 15:49:33		40,000		40,000
Заказ покупателя 00000001638	от 24.02.2020 16:04:59		221,265	218,865	2,400
Заказ покупателя 00000001643	от 24.02.2020 16:11:35		14,400	11,280	3,120
Заказ покупателя 00000001641	от 24.02.2020 16:11:46		50,313		50,313
Заказ покупателя 00000001619	от 24.02.2020 16:12:41		64,740		64,740
Заказ покупателя 00000001608	от 24.02.2020 16:12:43		137,425	77,625	59,800
Заказ покупателя 00000001604	от 24.02.2020 16:12:45		208,398	154,578	53,820
Заказ покупателя 00000001646	от 24.02.2020 16:35:29		374,380		374,380
Заказ покупателя 00000001654	от 24.02.2020 16:37:10		10,640		10,640
Заказ покупателя 00000001655	от 24.02.2020 17:54:13		1,000		1,000
Заказ покупателя 00000001656	от 24.02.2020 18:31:18		483,620	474,620	9,000
Заказ покупателя 00000001816	от 25.02.2020 0:00:00		103,176		103,176
Заказ покупателя 00000001658	от 25.02.2020 8:07:11		68,000		68,000
Заказ покупателя 00000001659	от 25.02.2020 8:08:35		80,000		80,000
Заказ покупателя 00000001663	от 25.02.2020 8:48:15		4 639,510		4 639,510
Заказ покупателя 00000001669	от 25.02.2020 9:20:08		7,854		7,854
Заказ покупателя 00000001677	от 25.02.2020 9:58:40		3 200,000		3 200,000
Заказ покупателя 00000001679	от 25.02.2020 10:01:25		1,000		1,000
Заказ покупателя 00000001681	от 25.02.2020 10:13:37		69,680		69,680
Заказ покупателя 00000001682	от 25.02.2020 10:19:12		160,312		160,312
Заказ покупателя 00000001683	от 25.02.2020 10:22:54		148,375		148,375
Заказ покупателя 00000001684	от 25.02.2020 10:38:16		12,000		12,000
Заказ покупателя 00000001686	от 25.02.2020 10:43:02		36,720		36,720
Заказ покупателя 00000001687	от 25.02.2020 10:48:30		13,800		13,800
Заказ покупателя 00000001678	от 25.02.2020 10:53:22		21,620		21,620
Заказ покупателя 00000001695	от 25.02.2020 11:28:12		300,000		300,000
Заказ покупателя 00000001697	от 25.02.2020 11:32:44		337,924		337,924
Заказ покупателя 00000001702	от 25.02.2020 12:22:25		31,278	12,606	18,672
Заказ покупателя 00000001707	от 25.02.2020 13:41:04		125,000		125,000
Заказ покупателя 00000001710	от 25.02.2020 14:37:09		10,800		10,800
Заказ покупателя 00000001714	от 25.02.2020 15:12:59		9,264	6,264	3,000
Заказ покупателя 00000001720	от 25.02.2020 15:26:05		243,375		243,375
Заказ покупателя 00000001721	от 25.02.2020 15:33:29		144,805		144,805
Заказ покупателя 00000001722	от 25.02.2020 15:46:38		125,000		125,000
Заказ покупателя 00000001723	от 25.02.2020 15:49:05		27,562		27,562
Заказ покупателя 00000001727	от 25.02.2020 16:15:06		102,500		102,500
Заказ покупателя 00000001728	от 25.02.2020 16:25:49		251,250		251,250
Заказ покупателя 00000001729	от 25.02.2020 16:30:54		58,000		58,000
Заказ покупателя 00000001731	от 25.02.2020 17:39:37		7,560		7,560
Заказ покупателя 00000001734	от 26.02.2020 7:35:17		22,425		22,425
Заказ покупателя 00000001735	от 26.02.2020 7:43:35		5,175		5,175
Заказ покупателя 00000001742	от 26.02.2020 9:21:15		214,348		214,348
Заказ покупателя 00000001749	от 26.02.2020 9:58:56		52,800		52,800
Заказ покупателя 00000001760	от 26.02.2020 10:36:08		6,900		6,900
Заказ покупателя 00000001757	от 26.02.2020 10:42:25		7,200		7,200
Заказ покупателя 00000001751	от 26.02.2020 10:44:38		266,646	256,646	10,000
Заказ покупателя 00000001769	от 26.02.2020 11:50:52		8,280		8,280

Заказ			Заказано	Отгружено	Разница
Номенклатура	Характеристика номенклатуры	Серия номенклатуры			
Заказ покупателя 00000001741	от 26.02.2020 12:06:13		449,072	448,072	1,000
Заказ покупателя 00000001774	от 26.02.2020 12:53:19		71,200	39,000	32,200
Заказ покупателя 00000001779	от 26.02.2020 13:45:31		42,120		42,120
Заказ покупателя 00000001785	от 26.02.2020 14:21:52		53,300		53,300
Заказ покупателя 00000001792	от 26.02.2020 16:42:21		20,700		20,700
Заказ покупателя 00000001794	от 27.02.2020 8:24:43		210,000		210,000
Заказ покупателя 00000001799	от 27.02.2020 8:58:04		186,012		186,012
Заказ покупателя 00000001805	от 27.02.2020 9:18:49		2 200,000		2 200,000
Заказ покупателя 00000001824	от 27.02.2020 10:27:32		22,650		22,650
Заказ покупателя 00000001801	от 27.02.2020 10:35:16		10,000		10,000
Заказ покупателя 00000001826	от 27.02.2020 10:39:01		217,500		217,500
Заказ покупателя 00000001819	от 27.02.2020 10:46:37		102,178		102,178
Заказ покупателя 00000001828	от 27.02.2020 10:49:42		7,500		7,500
Заказ покупателя 00000001830	от 27.02.2020 10:52:15		8,062		8,062
Заказ покупателя 00000001831	от 27.02.2020 10:53:53		307,680		307,680
Заказ покупателя 00000001832	от 27.02.2020 10:55:26		25,980		25,980
Заказ покупателя 00000001834	от 27.02.2020 10:58:15		15,180		15,180
Заказ покупателя 00000001835	от 27.02.2020 10:59:43		10,687		10,687
Заказ покупателя 00000001838	от 27.02.2020 11:20:19		1,296		1,296
Заказ покупателя 00000001842	от 27.02.2020 11:25:36		37,030		37,030
Заказ покупателя 00000001822	от 27.02.2020 11:50:51		1,000		1,000
Заказ покупателя 00000001850	от 27.02.2020 12:02:31		185,812		185,812
Заказ покупателя 00000001861	от 27.02.2020 13:38:06		273,573	271,573	2,000
Заказ покупателя 00000001854	от 27.02.2020 13:41:10		15,660	0,540	15,120
Заказ покупателя 00000001866	от 27.02.2020 14:01:27		221,983		221,983
Заказ покупателя 00000001867	от 27.02.2020 14:04:32		104,678		104,678
Заказ покупателя 00000001869	от 27.02.2020 14:16:46		18,375		18,375
Заказ покупателя 00000001870	от 27.02.2020 14:27:01		7,750		7,750
Заказ покупателя 00000001825	от 27.02.2020 14:34:52		48,000		48,000
Заказ покупателя 00000001837	от 27.02.2020 14:35:28		128,147		128,147
Заказ покупателя 00000001875	от 27.02.2020 14:40:42		587,500		587,500
Заказ покупателя 00000001879	от 27.02.2020 14:54:03		1 531,170		1 531,170
Заказ покупателя 00000001873	от 27.02.2020 14:57:50		238,375		238,375
Заказ покупателя 00000001876	от 27.02.2020 14:58:00		79,545		79,545
Заказ покупателя 00000001839	от 27.02.2020 14:59:30		41,000	37,000	4,000
Заказ покупателя 00000001880	от 27.02.2020 15:05:26		250,000		250,000
Заказ покупателя 00000001881	от 27.02.2020 15:18:16		40,000		40,000
Заказ покупателя 00000001871	от 27.02.2020 15:24:14		10,000		10,000
Заказ покупателя 00000001882	от 27.02.2020 15:34:23		2 000,000		2 000,000
Заказ покупателя 00000001884	от 27.02.2020 15:36:02		314,000		314,000
Заказ покупателя 00000001886	от 27.02.2020 15:41:22		64,250		64,250
Заказ покупателя 00000001887	от 27.02.2020 15:50:40		2,812		2,812
Заказ покупателя 00000001888	от 27.02.2020 15:58:17		448,250		448,250
Заказ покупателя 00000001889	от 27.02.2020 16:07:09		181,125		181,125
Заказ покупателя 00000001895	от 27.02.2020 16:24:13		26,000		26,000
Заказ покупателя 00000001898	от 27.02.2020 16:26:23		131,080		131,080
Заказ покупателя 00000001901	от 27.02.2020 16:33:12		3,750		3,750
Заказ покупателя 00000001907	от 28.02.2020 9:26:23		21,475		21,475
Заказ покупателя 00000001910	от 28.02.2020 9:32:51		126,720		126,720

Заказ			Заказано	Отгружено	Разница
Номенклатура	Характеристика номенклатуры	Серия номенклатуры			
Заказ покупателя 00000001917	от 28.02.2020 10:29:44		62,280		62,280
Заказ покупателя 00000001929	от 28.02.2020 11:20:12		100,000	98,000	2,000
Заказ покупателя 00000001930	от 28.02.2020 11:25:13		3,000		3,000
Заказ покупателя 00000001934	от 28.02.2020 11:47:35		10,000		10,000
Заказ покупателя 00000001918	от 28.02.2020 11:57:24		328,440		328,440
Заказ покупателя 00000001920	от 28.02.2020 11:58:24		135,660		135,660
Заказ покупателя 00000001931	от 28.02.2020 11:58:38		259,176		259,176
Заказ покупателя 00000001932	от 28.02.2020 11:58:59		31,260		31,260
Заказ покупателя 00000001935	от 28.02.2020 12:00:53		45,340	42,840	2,500
Заказ покупателя 00000001946	от 28.02.2020 14:21:17		211,015	25,000	186,015
Заказ покупателя 00000001913	от 28.02.2020 14:22:43		78,971		78,971
Заказ покупателя 00000001951	от 28.02.2020 15:32:18		18,720		18,720
Заказ покупателя 00000001943	от 28.02.2020 15:51:36		55,560		55,560
Заказ покупателя 00000001963	от 29.02.2020 10:37:47		166,720		166,720
Заказ покупателя 00000001964	от 29.02.2020 10:45:34		28,376		28,376
Заказ покупателя 00000001969	от 29.02.2020 12:25:53		7,416		7,416
Заказ покупателя 00000001971	от 29.02.2020 13:30:06		22,780	20,280	2,500
Заказ покупателя 00000001974	от 29.02.2020 14:13:05		33,048		33,048
Заказ покупателя 00000001975	от 29.02.2020 14:13:13		243,048		243,048
Заказ покупателя 00000001965	от 29.02.2020 14:13:25		252,987		252,987
Заказ покупателя 00000001978	от 02.03.2020 7:52:18		7,670		7,670
Заказ покупателя 00000001979	от 02.03.2020 8:00:27		40,600		40,600
Заказ покупателя 00000001980	от 02.03.2020 8:03:53		55,200		55,200
Заказ покупателя 00000001981	от 02.03.2020 8:07:35		18,640		18,640
Заказ покупателя 00000001982	от 02.03.2020 8:11:44		47,063		47,063
Заказ покупателя 00000001984	от 02.03.2020 8:36:24		1 750,000		1 750,000
Заказ покупателя 00000001985	от 02.03.2020 8:38:24		10,063		10,063
Заказ покупателя 00000001986	от 02.03.2020 8:43:17		1 350,000		1 350,000
Заказ покупателя 00000001987	от 02.03.2020 8:53:51		8,108		8,108
Заказ покупателя 00000001988	от 02.03.2020 9:22:08		58,345		58,345
Заказ покупателя 00000001989	от 02.03.2020 9:24:10		62,500		62,500
Заказ покупателя 00000001992	от 02.03.2020 9:31:08		69,360		69,360
Заказ покупателя 00000001995	от 02.03.2020 9:48:01		276,525		276,525
Заказ покупателя 00000001996	от 02.03.2020 9:49:20		79,830	75,000	4,830
Заказ покупателя 00000001994	от 02.03.2020 9:53:24		33,600		33,600
Заказ покупателя 00000001998	от 02.03.2020 9:57:45		78,925		78,925
Заказ покупателя 00000002003	от 02.03.2020 10:10:33		302,000		302,000
Заказ покупателя 00000002004	от 02.03.2020 10:13:46		147,955		147,955
Заказ покупателя 00000002002	от 02.03.2020 10:15:52		91,198	87,198	4,000
Заказ покупателя 00000002005	от 02.03.2020 10:16:15		71,800		71,800
Заказ покупателя 00000002007	от 02.03.2020 10:21:03		229,082	221,082	8,000
Заказ покупателя 00000002010	от 02.03.2020 10:24:09		60,000		60,000
Заказ покупателя 00000002017	от 02.03.2020 10:43:26		28,536		28,536
Заказ покупателя 00000002018	от 02.03.2020 10:44:49		28,800		28,800
Заказ покупателя 00000002019	от 02.03.2020 10:46:05		55,440		55,440
Заказ покупателя 00000002020	от 02.03.2020 10:51:57		49,340		49,340
Заказ покупателя 00000002021	от 02.03.2020 10:54:27		545,393		545,393
Заказ покупателя 00000002026	от 02.03.2020 11:15:03		125,000		125,000
Заказ покупателя 00000002027	от 02.03.2020 11:17:28		287,025		287,025

Заказ			Заказано	Отгружено	Разница
Номенклатура	Характеристика номенклатуры	Серия номенклатуры			
Заказ покупателя 00000002037	от 02.03.2020 11:43:16		14,835		14,835
Заказ покупателя 00000002040	от 02.03.2020 12:02:22		14,932		14,932
Заказ покупателя 00000002041	от 02.03.2020 12:10:41		250,000		250,000
Заказ покупателя 00000002042	от 02.03.2020 12:14:08		243,360		243,360
Заказ покупателя 00000002033	от 02.03.2020 12:16:26		8,292		8,292
Заказ покупателя 00000002044	от 02.03.2020 12:29:13		6,440		6,440
Заказ покупателя 00000002048	от 02.03.2020 12:59:24		84,000		84,000
Заказ покупателя 00000002050	от 02.03.2020 13:14:07		130,000		130,000
Заказ покупателя 00000001843	от 02.03.2020 13:17:05		6,751		6,751
Заказ покупателя 00000001691	от 02.03.2020 13:17:12		21,600		21,600
Заказ покупателя 00000002046	от 02.03.2020 13:17:50		228,862	142,402	86,460
Заказ покупателя 00000002031	от 02.03.2020 13:17:59		304,705	249,900	54,805
Заказ покупателя 00000001991	от 02.03.2020 13:18:02		237,620	202,200	35,420
Заказ покупателя 00000002054	от 02.03.2020 13:24:50		25,155	16,530	8,625
Заказ покупателя 00000002055	от 02.03.2020 13:25:29		7,440		7,440
Заказ покупателя 00000002051	от 02.03.2020 13:29:30		1 266,936		1 266,936
Заказ покупателя 00000002052	от 02.03.2020 13:29:38		196,477		196,477
Заказ покупателя 00000002059	от 02.03.2020 14:05:58		23,553		23,553
Заказ покупателя 00000002061	от 02.03.2020 14:19:27		585,296		585,296
Заказ покупателя 00000002068	от 02.03.2020 14:41:14		16,591		16,591
Заказ покупателя 00000002070	от 02.03.2020 14:47:28		250,000		250,000
Заказ покупателя 00000002071	от 02.03.2020 14:56:52		29,360		29,360
Заказ покупателя 00000002063	от 02.03.2020 15:17:22		7,935		7,935
Заказ покупателя 00000002064	от 02.03.2020 15:17:26		11,544		11,544
Заказ покупателя 00000002074	от 02.03.2020 15:18:01		243,575		243,575
Заказ покупателя 00000002078	от 02.03.2020 15:35:00		30,600		30,600
Заказ покупателя 00000002075	от 02.03.2020 15:37:04		7,920		7,920
Заказ покупателя 00000002079	от 02.03.2020 15:38:13		250,000		250,000
Заказ покупателя 00000002080	от 02.03.2020 15:40:47		81,862		81,862
Заказ покупателя 00000002083	от 02.03.2020 16:21:44		2 500,000		2 500,000
Заказ покупателя 00000002086	от 02.03.2020 16:38:09		352,000		352,000
Заказ покупателя 00000002088	от 02.03.2020 16:54:40		665,000		665,000
Заказ покупателя 00000002085	от 02.03.2020 17:13:14		80,368		80,368
Заказ покупателя 00000002091	от 02.03.2020 17:13:52		140,000		140,000
Заказ покупателя 00000002092	от 02.03.2020 17:14:19		27,025		27,025
Заказ покупателя 00000002093	от 03.03.2020 7:47:16		1 922,770		1 922,770
Заказ покупателя 00000002095	от 03.03.2020 7:54:18		40,000		40,000
Заказ покупателя 00000002096	от 03.03.2020 8:14:03		159,660		159,660
Заказ покупателя 00000002098	от 03.03.2020 8:37:23		15,365		15,365
Заказ покупателя 00000002100	от 03.03.2020 8:45:54		125,000		125,000
Заказ покупателя 00000002099	от 03.03.2020 8:46:07		212,976		212,976
Заказ покупателя 00000002101	от 03.03.2020 8:49:23		159,375	156,375	3,000
Заказ покупателя 00000002106	от 03.03.2020 9:31:40		251,232		251,232
Заказ покупателя 00000002107	от 03.03.2020 9:32:17		29,400		29,400
Заказ покупателя 00000002108	от 03.03.2020 9:33:21		143,056	3,360	139,696
Заказ покупателя 00000002110	от 03.03.2020 9:38:22		15,580	14,580	1,000
Заказ покупателя 00000002112	от 03.03.2020 9:39:33		70,000		70,000
Заказ покупателя 00000002113	от 03.03.2020 9:39:58		51,480		51,480
Заказ покупателя 00000002115	от 03.03.2020 9:48:13		65,000		65,000

Заказ			Заказано	Отгружено	Разница
Номенклатура	Характеристика номенклатуры	Серия номенклатуры			
Заказ покупателя 00000002117	от 03.03.2020 9:50:53		29,384		29,384
Заказ покупателя 00000002119	от 03.03.2020 10:14:48		21,700		21,700
Заказ покупателя 00000002120	от 03.03.2020 10:26:13		48,625		48,625
Заказ покупателя 00000002121	от 03.03.2020 10:51:19		107,625		107,625
Заказ покупателя 00000002123	от 03.03.2020 11:04:50		1 440,540		1 440,540
Заказ покупателя 00000002122	от 03.03.2020 11:13:53		63,608		63,608
Заказ покупателя 00000002124	от 03.03.2020 11:54:19		78,750		78,750
Заказ покупателя 00000002130	от 03.03.2020 12:02:49		102,720		102,720
Заказ покупателя 00000002132	от 03.03.2020 12:10:19		216,000		216,000
Заказ покупателя 00000002133	от 03.03.2020 12:18:52		4 700,000		4 700,000
Заказ покупателя 00000002134	от 03.03.2020 12:20:58		230,318		230,318
Заказ покупателя 00000002136	от 03.03.2020 12:32:26		203,220		203,220
Заказ покупателя 00000002138	от 03.03.2020 12:38:45		281,850		281,850
Заказ покупателя 00000002139	от 03.03.2020 12:45:02		97,125		97,125
Заказ покупателя 00000002140	от 03.03.2020 12:49:08		79,519		79,519
Заказ покупателя 00000002141	от 03.03.2020 13:12:18		37,688		37,688
Заказ покупателя 00000002145	от 03.03.2020 13:23:38		99,312		99,312
Заказ покупателя 00000002147	от 03.03.2020 13:32:58		416,820		416,820
Заказ покупателя 00000002148	от 03.03.2020 13:34:51		47,480		47,480
Заказ покупателя 00000002142	от 03.03.2020 13:46:47		150,584		150,584
Заказ покупателя 00000002143	от 03.03.2020 13:50:00		218,284	216,604	1,680
Заказ покупателя 00000002151	от 03.03.2020 13:54:04		187,658		187,658
Заказ покупателя 00000002146	от 03.03.2020 13:57:33		42,480		42,480
Заказ покупателя 00000002155	от 03.03.2020 14:08:49		500,000		500,000
Заказ покупателя 00000002158	от 03.03.2020 14:15:39		174,000		174,000
Заказ покупателя 00000002160	от 03.03.2020 14:37:52		375,000		375,000
Заказ покупателя 00000002163	от 03.03.2020 14:44:47		4,584		4,584
Заказ покупателя 00000002149	от 03.03.2020 14:44:55		195,580		195,580
Заказ покупателя 00000002164	от 03.03.2020 14:44:57		115,437		115,437
Заказ покупателя 00000002156	от 03.03.2020 14:44:58		12,500		12,500
Заказ покупателя 00000002150	от 03.03.2020 14:45:01		65,535		65,535
Заказ покупателя 00000002165	от 03.03.2020 14:47:16		55,100		55,100
Заказ покупателя 00000002157	от 03.03.2020 14:47:44		9,240		9,240
Заказ покупателя 00000002166	от 03.03.2020 14:53:23		301,160		301,160
Заказ покупателя 00000002168	от 03.03.2020 14:56:29		5,875		5,875
Заказ покупателя 00000002103	от 03.03.2020 14:57:21		173,439		173,439
Заказ покупателя 00000002169	от 03.03.2020 14:59:56		58,580		58,580
Заказ покупателя 00000002104	от 03.03.2020 15:24:16		52,500		52,500
Заказ покупателя 00000002170	от 03.03.2020 15:24:24		100,000		100,000
Заказ покупателя 00000002171	от 03.03.2020 15:44:49		700,000		700,000
Заказ покупателя 00000002111	от 03.03.2020 15:57:23		277,749		277,749
Заказ покупателя 00000001990	от 03.03.2020 15:57:29		84,238		84,238
Заказ покупателя 00000001954	от 03.03.2020 15:57:37		28,440		28,440
Заказ покупателя 00000001921	от 03.03.2020 15:57:44		19,800		19,800
Заказ покупателя 00000002172	от 03.03.2020 16:00:55		205,584		205,584
Заказ покупателя 00000002173	от 03.03.2020 16:01:03		5,380		5,380
Заказ покупателя 00000002174	от 03.03.2020 16:01:35		8,280		8,280
Заказ покупателя 00000002175	от 03.03.2020 16:03:12		11,960		11,960
Заказ покупателя 00000002176	от 03.03.2020 16:03:25		400,000		400,000

Заказ			Заказано	Отгружено	Разница
Номенклатура	Характеристика номенклатуры	Серия номенклатуры			
Заказ покупателя 00000002177 от 03.03.2020 16:06:39			56,000		56,000
Заказ покупателя 00000002178 от 03.03.2020 16:07:35			2 871,000		2 871,000
Заказ покупателя 00000002179 от 03.03.2020 16:08:12			4,236		4,236
Заказ покупателя 00000002161 от 03.03.2020 16:12:51			200,521		200,521
Заказ покупателя 00000002162 от 03.03.2020 16:12:57			46,584		46,584
Заказ покупателя 00000002167 от 03.03.2020 16:13:02			63,650		63,650
Заказ покупателя 00000002181 от 03.03.2020 16:29:37			265,671		265,671
Заказ покупателя 00000002184 от 03.03.2020 17:08:50			15,000		15,000
Заказ покупателя 00000002186 от 03.03.2020 17:19:35			247,920		247,920
Заказ покупателя 00000002185 от 03.03.2020 17:24:01			67,920		67,920
Заказ покупателя 00000002182 от 03.03.2020 17:24:25			64,000		64,000
Итого			60 182,123	3 651,850	56 530,273

Аналіз залишків сировини

Склад	Остаток на на- чал		Приход за пе- риод		Расход за пе- риод		Остаток на ко- нец		Себестои- мость
	Количество	Стоимость	Количество	Стоимость	Количество	Стоимость	Количество	Стоимость	
Склад бракованой бляхи	125,948	613,20	51,010	226,00	14,600	66,01	162,358	773,19	
ARCELOR 0,5 mm	26,600	137,83	9,700	46,36	7,700	36,96	28,600	147,23	5,15
3005	5,150	27,96	1,700	8,52	1,700	8,52	5,150	27,96	5,43
Бельгія			1,700	8,52	1,700	8,52			Деление на 0
1646 B2019			1,700	8,52	1,700	8,52			Деление на 0
Польша	5,150	27,96					5,150	27,96	5,43
1184 П2019	5,150	27,96					5,150	27,96	5,43
5010	3,500	18,38	2,000	9,40			5,500	27,78	5,05
Польша	3,500	18,38	2,000	9,40			5,500	27,78	5,05
1619 B2019	3,250	17,13					3,250	17,13	5,27
1620 B2019	3,700	19,09					3,700	19,09	5,16
Німець			8,400	48,13			8,400	48,13	5,73
1664 H2019			8,400	48,13			8,400	48,13	5,73
ВТХ 8019	4,250	22,97					4,250	22,97	5,40
Бельгія	4,250	22,97					4,250	22,97	5,40
1150 B2019	2,770	15,29					2,770	15,29	5,52
1632 B2019	1,480	7,68					1,480	7,68	5,19
ARCELOR Алю-цинк	43,860	187,40	12,800	54,39	6,900	29,05	49,760	212,74	4,28
Алюцинк 0,5	39,110	166,55	12,800	54,39	6,900	29,05	45,010	191,89	4,26
Бельгія	39,110	166,55	12,800	54,39	6,900	29,05	45,010	191,89	4,26
105 2020			4,500	19,12			4,500	19,12	4,25
106 2020			8,300	35,27			8,300	35,27	4,25
1199 2019	3,300	14,26					3,300	14,26	4,32
1346 2019	2,000	8,86					2,000	8,86	4,43
1397 2019	2,500	10,63					2,500	10,63	4,25
1459 2019	3,150	13,61					3,150	13,61	4,32
1506 2019	6,900	29,05			6,900	29,05			Деление на 0
1714 2019	9,700	42,00					9,700	42,00	4,33
1715 2019	2,500	10,58					2,500	10,58	4,23
1791 2019	2,960	12,43					2,960	12,43	4,20
1820 2019	6,100	25,13					6,100	25,13	4,12
Алюцинк 0,5 (AZ 185)	4,750	20,85					4,750	20,85	4,39
Бельгія	4,750	20,85					4,750	20,85	4,39
568 2019	4,750	20,85					4,750	20,85	4,39
MARCEGALIA	3,140	15,32					3,140	15,32	4,88
Marcegalia 8003	3,140	15,32					3,140	15,32	4,88
Marcegalia	3,140	15,32					3,140	15,32	4,88
1547 I2019	3,140	15,32					3,140	15,32	4,88
Золотий дуб	1,200	4,26	3,200	11,36			4,400	15,62	3,55
W 32-02 3D (со-сна)	1,200	4,26	3,200	11,36			4,400	15,62	3,55
Китай	1,200	4,26	3,200	11,36			4,400	15,62	3,55
859 K2019			3,200	11,36			3,200	11,36	3,55
865 K2019	1,200	4,26					1,200	4,26	3,55
Китай	2,050	6,27	3,650	11,51			5,700	17,78	3,12

3005 K	2,050	6,27	1,900	5,81			3,950	12,08	3,06
Китай	2,050	6,27	1,900	5,81			3,950	12,08	3,06
1287 K2019	2,050	6,27	1,900	5,81			3,950	12,08	3,06
ВТХ 8019 K			1,750	5,70			1,750	5,70	3,26
Китай			1,750	5,70			1,750	5,70	3,26
1289 K2019			1,750	5,70			1,750	5,70	3,26
Оцинковка 0,4	3,700	12,14	7,700	24,10			11,400	36,24	3,18
Оцинкований	3,700	12,14	7,700	24,10			11,400	36,24	3,18
Україна	3,700	12,14	7,700	24,10			11,400	36,24	3,18
1059 У2019	3,700	12,14					3,700	12,14	3,28
1684 У2019			7,700	24,10			7,700	24,10	3,13
Склад СМ При- липче	193	936	112	537	99	468	206	1 006	
ALPINE	364,749	270,29	825,602	967,24	624,165	229,82	566,186	007,71	
	1 414,371	8 335,69					1 414,371	8 335,69	5,89
ALPINE 3009	98,113	636,75					98,113	636,75	6,49
Австрія	98,113	636,75					98,113	636,75	6,49
598 А2018	98,113	636,75					98,113	636,75	6,49
ALPINE 6020	707,261	4 172,84					707,261	4 172,84	5,90
Австрія	707,261	4 172,84					707,261	4 172,84	5,90
1419 А2019	707,261	4 172,84					707,261	4 172,84	5,90
ALPINE 8017	608,997	3 526,10					608,997	3 526,10	5,79
Австрія	608,997	3 526,10					608,997	3 526,10	5,79
1550 А2019	608,997	3 526,10					608,997	3 526,10	5,79
ARCELOR 0,45 mm	3 040,653	13 283,81	1 158,000	5 048,88	1 237,685	5 402,11	2 960,968	12 930,58	4,37
1015	795,854	3 469,93			413,527	1 803,00	382,327	1 666,93	4,36
Арведі	795,854	3 469,93			413,527	1 803,00	382,327	1 666,93	4,36
1384 І2019	795,854	3 469,93			413,527	1 803,00	382,327	1 666,93	4,36
3005	495,940	2 187,09			186,929	824,36	309,011	1 362,73	4,41
Арведі	495,940	2 187,09			186,929	824,36	309,011	1 362,73	4,41
1604 І2019	495,940	2 187,09			186,929	824,36	309,011	1 362,73	4,41
3005 двохсторон- ний			1 158,000	5 048,88			1 158,000	5 048,88	4,36
Арведі			1 158,000	5 048,88			1 158,000	5 048,88	4,36
58 І2020			1 158,000	5 048,88			1 158,000	5 048,88	4,36
8017	786,459	3 421,10			497,129	2 162,51	289,330	1 258,59	4,35
Арведі	786,459	3 421,10			497,129	2 162,51	289,330	1 258,59	4,35
1691 І2019	786,459	3 421,10			497,129	2 162,51	289,330	1 258,59	4,35
8017 двохсторон- ний	962,400	4 205,69			140,100	612,24	822,300	3 593,45	4,37
Арведі	962,400	4 205,69			140,100	612,24	822,300	3 593,45	4,37
1689 І2019	962,400	4 205,69			140,100	612,24	822,300	3 593,45	4,37
ARCELOR 0,45 mm ВТХ	513,952	16 71 641,53	7 995,309	33 778,81	6 706,585	30 001,66	17 802,676	75 418,68	4,24
ВТХ 3005	1 592,104	6 757,88	16,677	72,71	973,474	4 207,65	635,307	2 622,94	4,13
Арведі	1 592,104	6 757,88	16,677	72,71	973,474	4 207,65	635,307	2 622,94	4,13
1573 І2019	569,281	2 550,37			537,305	2 407,12	31,976	143,25	4,48
1716 І2019	14,823	64,63	16,677	72,71	31,500	137,34			Деление на 0
7 І2020	1 008,000	4 142,88			404,669	1 663,19	603,331	2 479,69	4,11
ВТХ 3005 двох- сторонний			1 048,000	4 485,44			1 048,000	4 485,44	4,28
Арведі			1 048,000	4 485,44			1 048,000	4 485,44	4,28
56 І2020			1 048,000	4 485,44			1 048,000	4 485,44	4,28
ВТХ 6020	1 970,598	8 105,78			308,512	1 267,98	1 662,086	6 837,80	4,11
Арведі	1 970,598	8 105,78			308,512	1 267,98	1 662,086	6 837,80	4,11
11 І2020	990,000	4 068,90					990,000	4 068,90	4,11
284 І2019	27,598	120,05					27,598	120,05	4,35
9 І2020	953,000	3 916,83			308,512	1 267,98	644,488	2 648,85	4,11
ВТХ 7024	1 682,182	7 436,84			1 314,425	5 804,30	367,757	1 632,54	4,44
Арведі	1 682,182	7 436,84			1 314,425	5 804,30	367,757	1 632,54	4,44
1692 І2019	696,212	3 084,23			384,425	1 703,00	311,787	1 381,23	4,43
1719 І2019	930,000	4 101,30			930,000	4 101,30			Деление на 0
976 І2019	55,970	251,31					55,970	251,31	4,49

ВТХ 7024 двох-сторонний	739,894	3 188,94				323,537	1 394,45	416,357	1 794,49	4,31
Арведі	739,894	3 188,94				323,537	1 394,45	416,357	1 794,49	4,31
1693 І2019	739,894	3 188,94				323,537	1 394,45	416,357	1 794,49	4,31
ВТХ 8004	477,060	2 118,14				299,635	1 330,38	177,425	787,76	4,44
Арведі	477,060	2 118,14				299,635	1 330,38	177,425	787,76	4,44
931 І2019	477,060	2 118,14				299,635	1 330,38	177,425	787,76	4,44
ВТХ 8017	3 427,053	14 785,34	5 639,000	23 874,65		795,312	3 731,23	8 270,741	34 928,76	4,22
Арведі	3 427,053	14 785,34	5 639,000	23 874,65		795,312	3 731,23	8 270,741	34 928,76	4,22
1688 І2019	551,053	2 573,44				551,053	2 573,44			Деление на 0
17 І2020	970,000	3 627,80						970,000	3 627,80	3,74
1825 І2019	979,000	4 190,12						979,000	4 190,12	4,28
1828 І2019	927,000	4 393,98				244,259	1 157,79	682,741	3 236,19	4,74
94 І2020			928,000	3 971,84				928,000	3 971,84	4,28
95 І2020			998,000	4 001,98				998,000	4 001,98	4,01
96 І2020			936,000	4 006,08				936,000	4 006,08	4,28
97 І2020			929,000	3 966,83				929,000	3 966,83	4,27
98 І2020			868,000	3 723,72				868,000	3 723,72	4,29
99 І2020			980,000	4 204,20				980,000	4 204,20	4,29
ВТХ 8017 двох-сторонний	1 059,985	4 613,38				337,898	1 472,30	722,087	3 141,08	4,35
Арведі	1 059,985	4 613,38				337,898	1 472,30	722,087	3 141,08	4,35
1574 І2019	34,985	154,63				34,985	154,63			Деление на 0
1717 І2019	1 025,000	4 458,75				302,913	1 317,67	722,087	3 141,08	4,35
ВТХ 8019	3 936,000	17 235,08				946,116	4 354,46	2 989,884	12 880,62	4,31
Арведі	3 936,000	17 235,08				946,116	4 354,46	2 989,884	12 880,62	4,31
10 І2020	1 278,000	5 252,58				218,116	896,46	1 059,884	4 356,12	4,11
1823 І2019	940,000	4 455,60						940,000	4 455,60	4,74
1826 І2019	728,000	3 458,00				728,000	3 458,00			Деление на 0
8 І2020	990,000	4 068,90						990,000	4 068,90	4,11
ВТХ 8019 двох-сторонний	790,813	3 432,13				358,177	1 554,50	432,636	1 877,63	4,34
Арведі	790,813	3 432,13				358,177	1 554,50	432,636	1 877,63	4,34
1775 І2019	790,813	3 432,13				358,177	1 554,50	432,636	1 877,63	4,34
ВТХ 9005	838,263	3 968,02	1 291,632	5 346,01	1 049,499	4 884,41	1 080,396		4 429,62	4,10
Арведі	838,263	3 968,02	1 291,632	5 346,01	1 049,499	4 884,41	1 080,396		4 429,62	4,10
1824 І2019	303,262	1 437,47	78,242	370,87	381,504	1 808,34				Деление на 0
1827 І2019	535,001	2 530,55	0,390	1,84	535,391	2 532,39				Деление на 0
57 І2020			1 213,000	4 973,30	132,604	543,68	1 080,396		4 429,62	4,10

Аналіз оборотності товарів

Дані за період: 01.03.2020 - 31.03.2020

Відбір: Номенклатура Равно Профнастил Т-14

Показники : Середній залишок за період, Витрата за період, Коефіцієнт оборотності, Середній термін зберігання в днях

Підсумки по: Статус товарів Елементи, Номенклатура Ієрархія

Номенклатура	Середній залишок за період	Витрата за період	Коефіцієнт оборотності	Середній термін зберігання в днях
Товари по складу				
1.Продукція	186,692	551,794	2,95565	10,49
ARSELOR	186,692	551,794	2,95565	10,49
ARCELOR	186,692	551,794	2,95565	10,49
Профнастил Т-14	186,692	551,794	2,95565	10,49

Відомість виконаних заказів покупця

Замовлення покупця Номенклатура, Базова одиниця виміру	Кількість (у базових од.)				Кількість				Сума взаєморозрахунків				Сума упр. обліку				Штуки							
	Початковий залишок	Характер	Видаток	Кінцевий залишок	Поч. залишок	Характер	Видаток	Кін. залишок	Поч. залишок	Характер	Видаток	Кін. залишок	Оборот	Поч. залишок	Характер	Видаток	Кін. залишок	Оборот	Поч. залишок	Характер	Видаток	Кін. залишок	Оборот	
	173,718			173,718	173,718			173,718				1 950,46			1 950,46		180,76			180,76				
Заказ покупця 00000000190 от 16.01.2020 15:56:58																								
Профнастил Т-8, м2													-0,51		-0,51		-0,51			-0,51				
Заказ покупця 00000000195 от 17.01.2020 8:14:21	5,000			5,000	5,000			5,000				19,80		19,80		19,80		19,80						
Лист гладкий з плівкою 0,45, м2	5,000			5,000	5,000			5,000				19,80		19,80		19,80		19,80						
Заказ покупця 00000000196 от 17.01.2020 8:38:13	341,000			341,000	341,000			341,000				238,70		238,70		238,70		238,70						
Гак, шт	341,000			341,000	341,000			341,000				238,70		238,70		238,70		238,70						
Заказ покупця 00000000202 от 17.01.2020 9:14:01													1 773,25		1 773,25		66,67			66,67				
Профнастил Т-8, м2													1 773,25		1 773,25		66,67			66,67				
Заказ покупця 00000000203 от 17.01.2020 9:54:15	206,562			206,562	206,562			206,562				934,36		934,36		934,36		934,36						
Лист гладкий матовий, м2	193,562			193,562	193,562			193,562				921,36		921,36		921,36		921,36						
Лист-відхід від металочерепиці, м2	13,000			13,000	13,000			13,000				13,00		13,00		13,00		13,00						
Заказ покупця 00000000208 от 17.01.2020 10:22:13	120,000			120,000	120,000			120,000				484,00		484,00		484,00		484,00						
Коньок півкруглий КП - 165, шт	120,000			120,000	120,000			120,000				484,00		484,00		484,00		484,00						
Заказ покупця 00000000209 от 17.01.2020 10:23:33																	0,21			0,21				
Хомут до труби, шт																	0,02			0,02				
Гак до ринви, шт																	0,05			0,05				
Заглушки до ринви, шт																	0,01			0,01				

Заказ покупателя 00000000876 от 04.02.2020 8:03:32	2 601,385		2 601,385	2 601,385		2 601,385	7 368,44		7 368,44	7 368,44		7 368,44					
Ринва водостічна "STRONG" 2 м., шт	21,000		21,000	21,000		21,000	72,45		72,45	72,45		72,45					
Труба зливна "STRONG" 3 м., шт	31,000		31,000	31,000		31,000	223,20		223,20	223,20		223,20					
Штрінс Блок-хаус, м2	740,025		740,025	740,025		740,025	740,03		740,03	740,03		740,03					
Штрінс Шахетника, пог.м	1 809,360		1 809,360	1 809,360		1 809,360	6 332,76		6 332,76	6 332,76		6 332,76					

Заказ покупателя 00000000880 от 04.02.2020 8:21:07	86,250		86,250	86,250		86,250	349,31		349,31	349,31		349,31		50,00		50,00	
Профнастил Т-14, м2	86,250		86,250	86,250		86,250	349,31		349,31	349,31		349,31		50,00		50,00	

Заказ покупателя 00000000887 от 04.02.2020 9:15:34	276,375		276,375	276,375		276,375	1 276,54		1 276,54	1 276,54		1 276,54					
Лист гладкий матовий, м2	266,000		266,000	266,000		266,000	1 266,16		1 266,16	1 266,16		1 266,16					
Лист-відхід від металочерепиці, м2	10,375		10,375	10,375		10,375	10,38		10,38	10,38		10,38					

Заказ покупателя 00000000895 от 04.02.2020 9:42:20										-24,30		-24,30					
Хомут труби під дюбель, шт										-7,57		-7,57					
Гак, шт										-4,29		-4,29					
Дюбель KPD*12, шт										-2,22		-2,22					
Заглушки до ринви, шт										-0,60		-0,60					
Коліно, шт										-3,78		-3,78					
Лійка, шт										-0,51		-0,51					
Ринва 2 м, шт										-5,33		-5,33					

Заказ покупателя 00000000904 от 04.02.2020 10:23:18	2,500		2,500	2,500		2,500	12,05		12,05	12,05		12,05					
Лист гладкий з плівкою, м2	2,500		2,500	2,500		2,500	12,05		12,05	12,05		12,05					

Заказ покупателя 00000000905 от 04.02.2020 10:28:10										-1,21		-1,21					
Профнастил Т-14 0,45, м2										-1,21		-1,21					

Заказ покупателя 00000000915 от 04.02.2020 10:46:27	125,000		125,000	125,000		125,000	370,00		370,00	370,00		370,00					
---	---------	--	---------	---------	--	---------	--------	--	--------	--------	--	--------	--	--	--	--	--

Лист гладкий оцинкований, м2	125,000	125,000	125,000	125,000	370,00	370,00	370,00	370,00							
------------------------------	---------	---------	---------	---------	--------	--------	--------	--------	--	--	--	--	--	--	--

Саморізи 4,2*16, упак								-0,12	-0,12						
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	-------	-------	--	--	--	--	--	--

Заказ покупателя 0000000930 от 04.02.2020 12:25:38	109,250	109,250	109,250	109,250	332,12	332,12	332,12	332,12							
Лист гладкий Китай, м2	109,250	109,250	109,250	109,250	332,12	332,12	332,12	332,12							

Заказ покупателя 0000000933 от 04.02.2020 12:52:00	510,000	510,000	510,000	510,000	2 187,60	2 187,60	2 187,60	2 187,60							
Лист гладкий (алюцинк), м2	125,000	125,000	125,000	125,000	505,00	505,00	505,00	505,00							
Лист гладкий з плівкою, м2	75,000	75,000	75,000	75,000	336,00	336,00	336,00	336,00							
Лист гладкий Китай, м2	75,000	75,000	75,000	75,000	228,00	228,00	228,00	228,00							
Лист гладкий матовий, м2	235,000	235,000	235,000	235,000	1 118,60	1 118,60	1 118,60	1 118,60							

Заказ покупателя 0000000934 от 04.02.2020 13:04:31	1 953,000	1 953,000	1 953,000	1 953,000	1 367,10	1 367,10	1 367,10	1 367,10							
Гак Ринви "STRONG", шт	1 953,000	1 953,000	1 953,000	1 953,000	1 367,10	1 367,10	1 367,10	1 367,10							

Заказ покупателя 0000000928 от 04.02.2020 13:20:41					12,88	12,88	12,88	12,88							
Профнастил Т-14, м2					12,88	12,88	12,88	12,88							

Заказ покупателя 0000000891 от 04.02.2020 13:20:44	7,200	7,200	7,200	7,200	33,84	33,84	33,84	33,84	4,00	4,00					
Профнастил Т-8, м2	7,200	7,200	7,200	7,200	33,84	33,84	33,84	33,84	4,00	4,00					

Заказ покупателя 0000000937 от 04.02.2020 14:32:41	10,080	10,080	10,080	10,080	957,60	957,60	31,43	31,43							
Профнастил Т-8, м2							-3,57	-3,57							
Профнастил Т-8, м2	10,080	10,080	10,080	10,080	957,60	957,60	35,00	35,00							

Відомість розрахунків з ФСС

Відбір:

Організація	Поч за- лишок	Нараховано	Отримано	Кін зали- шок
Стаття розрахунків з ФСС				
Співробітник				
ТзОВ "НОТА "		58 333,01	53 655,84	4 677,17
Допомога з вагітності та пологів		53 655,84	53 655,84	
Сова Аліна Михайлівна		35 088,48	35 088,48	
Макогон Марина Олександрівна		18 567,36	18 567,36	
Оплата лікарняних		4 677,17		4 677,17
Лисиця Ліна Вікторівна		2 437,47		2 437,47
Максименко Олена Василівна		2 239,7		2 239,7
Разом		58 333,01	53 655,84	4 677,17

Валовий прибуток

Період: Лютий 2020 р.

Номенклатура.Номенклатурна група	кількість	Вартість про- дажу (грн)	Собівартість (грн)	Валовий при- буток (грн)	Рентабель- ність
Номенклатура	Базових од.	3 ПДВ	3 ПДВ	3 ПДВ	%
Номенклатура.Номенклатурна гру- па.Найменування					
	125 258,914	436 074,78	392 197,39	43 877,39	10,06
Труба 100, 1,25 м.	34,000	93,82	68,70	25,12	26,77
Відлив	14,000	54,63	25,15	29,48	53,96
Коньок півкруглий КП - 165	4 099,000	14 668,63	10 841,29	3 827,34	26,09
Коньок трапеція КТ - 31	78,000	325,87	235,79	90,08	27,64
Коньок трикутний КТК - 106	9,000	47,97	26,18	21,79	45,42
Кутник внутрішній	103,000	142,24	93,07	49,17	34,57
Кутник зовнішній	35,000	60,55	31,16	29,39	48,54
Лійка	10,000	22,99	5,50	17,49	76,08
Металочерепиця РЕТРО	595,731	2 886,35	2 667,03	219,32	7,60
Металочерепиця Ретро Плюс	392,964	1 866,59	1 724,84	141,75	7,59
Металочерепиця ХЕСТІЯ	445,320	2 072,31	1 949,91	122,40	5,91
Парканний каптур ПК - 10	59,000	109,73	56,22	53,51	48,77
Парканний каптур ПК - 20*20*20	7,000	11,25	5,70	5,55	49,33
Планка вітрова ПВ	123,000	416,80	278,25	138,55	33,24
Планка вітрова ПВ під пластик	12,000	36,60	27,85	8,75	23,91
Планка Єндова ПЕ-198	24,000	79,25	57,47	21,78	27,48
Планка Єндова ПЕ-300	7,000	53,76	41,37	12,39	23,05
Планка примикання ПП	18,000	57,94	43,74	14,20	24,51
Планка підринвова ПР	142,000	246,68	190,06	56,62	22,95
Планка стартова ПС	6,000	5,10	3,90	1,20	23,53
Профнастил Т-14	999,191	4 762,02	4 408,95	353,07	7,41
Профнастил Т-8	576,960	2 763,12	2 447,10	316,02	11,44
Ринва 2 м	50,000	212,85	94,86	117,99	55,43
Труба 100, 1,25 м.	26,000	71,31	50,55	20,76	29,11
Планка стиковочна	8,000	6,80	5,72	1,08	15,88
Планка стиковочна блок-хаус	4,000	16,28	8,31	7,97	48,96
Труба 120, 1,25 м.	8,000	27,60	16,48	11,12	40,29
Хомут труби під дюбель "STRONG"	336,000	327,18	52,28	274,90	84,02
Дюбель КРД*12	461,000	207,31	105,69	101,62	49,02
Профнастил Т-35	270,122	1 188,54	1 075,73	112,81	9,49
Профнастил Т-35	211,646	1 185,22	1 054,50	130,72	11,03
Коньок півкруглий КП - 165	137,000	510,78	337,90	172,88	33,85
Коньок трапеція КТ - 31	9,000	48,60	25,42	23,18	47,70
Коньок трикутний КТК - 106	4,000	21,97	10,14	11,83	53,85
Кутник внутрішній	12,000	18,87	12,05	6,82	36,14
Кутник зовнішній	114,000	159,14	101,83	57,31	36,01
Лійка	25,000	50,50	15,41	35,09	69,49
Профнастил Т-18 PLUS	41,697	249,11	195,87	53,24	21,37
Профнастил Т-8	1 045,704	5 060,14	4 488,20	571,94	11,30
Металочерепиця Ретро Плюс	1 344,720	6 625,57	6 055,28	570,29	8,61
Металочерепиця ХЕСТІЯ	633,096	3 008,62	2 869,17	139,45	4,64
Парканний каптур ПК - 20*20*20	20,000	30,47	18,18	12,29	40,33
Парканний каптур ПК - 10	120,000	246,18	141,54	104,64	42,51
Парканний каптур ПК - 14	36,000	68,36	52,95	15,41	22,54
Планка вітрова ПВ	300,000	1 118,66	771,79	346,87	31,01
Планка вітрова ПВ під пластик	40,000	191,95	118,38	73,57	38,33
Планка Єндова ПЕ-198	2,000	15,53	8,04	7,49	48,23
Планка Єндова ПЕ-240	8,000	40,00	32,32	7,68	19,20
Планка Єндова ПЕ-300	49,000	394,39	299,84	94,55	23,97
Планка примикання ПП	122,000	437,24	313,29	123,95	28,35
Планка підринвова ПР	522,000	1 316,07	889,63	426,44	32,40

Планка стартова ПС	108,000	107,12	86,02	21,10	19,70
Ринва 2 м	129,000	477,98	287,18	190,80	39,92
Плівка гідробарер STROTEX 110/140 PP	36,000	682,33	601,20	81,13	11,89
Ущільнювач до конька (100 mm)	642,000	110,94	64,40	46,54	41,95
ARCELOR 0,5 mm ВТХ	3 506,000	19 070,89	19 155,64	-84,75	-0,44
Кутник внутрішній	2,000	2,38	1,25	1,13	47,48
Кутник зовнішній	5,000	7,94	3,91	4,03	50,76
Лист гладкий з плівкою 0,45	445,000	1 785,61	1 608,23	177,38	9,93
Металочерепиця Ретро Плюс 0,45	43,200	176,70	164,71	11,99	6,79
Металочерепиця ХЕСТІЯ 0,45	44,400	182,04	171,61	10,43	5,73
Профнастил Т-14 0,45	215,006	887,40	829,24	58,16	6,55
Профнастил Т-18 PLUS 0,45	145,774	517,49	566,09	-48,60	-9,39
Профнастил Т-8 0,45	418,788	1 655,04	1 533,03	122,01	7,37
Лист гладкий (нестандартний) ВТХ 1,45	17,250	74,54	61,71	12,83	17,21
Лист гладкий матовий 0,45	627,500	2 473,70	2 287,28	186,42	7,54
Металочерепиця ХЕСТІЯ 0,45	36,816	154,63	150,66	3,97	2,57
Профнастил Т-14 0,45	2 838,690	11 837,15	10 871,55	965,60	8,16
Профнастил Т-18 PLUS 0,45	112,492	507,82	453,09	54,73	10,78
Профнастил Т-8 0,45	2 508,348	10 447,97	9 589,10	858,87	8,22
Металочерепиця Ретро Плюс 0,45	603,828	2 537,65	2 377,95	159,70	6,29
Планка вітрова ПВ	2,000	9,52	4,26	5,26	55,25
Планка примикання ПП	2,000	11,11	4,90	6,21	55,90
Профнастил Т-14	14,490	71,73	61,64	10,09	14,07
Профнастил Т-8	2,400	13,66	10,06	3,60	26,35
Кутник внутрішній	38,000	47,70	22,57	25,13	52,68
Кутник зовнішній	65,000	96,42	47,34	49,08	50,90
Лист гладкий (нестандартний) золотий туб	40,125	180,08	115,58	64,50	35,82
Лист гладкий золотий дуб	695,000	2 631,90	2 006,79	625,11	23,75
Саморізи 4,2*16	6,000	29,42	21,00	8,42	28,62
Стрічка під коньок (Geo Vent 0,23 AL-1%)	1 000,000	2 600,00	2 599,95	0,05	0,00
Хомут труби під дюбель	252,000	341,60	44,09	297,51	87,09
Гак	236,000	230,09	19,97	210,12	91,32
Металочерепиця МОДЕРН	162,162	786,49	737,60	48,89	6,22
Металочерепиця МОДЕРН	1 223,050	6 469,77	5 913,34	556,43	8,60
Металочерепиця МОДЕРН Н	4 150,089	21 877,74	20 465,88	1 411,86	6,45
Металочерепиця Модерн Плюс Н	1 205,439	6 449,09	6 047,05	402,04	6,23
Металочерепиця МОДЕРН 0,45	137,546	598,32	584,47	13,85	2,31
Снігозатримувач декоративний СЗД	1 100,000	77,00	89,15	-12,15	-15,78
Шахтетник	3 847,380	3 350,72	2 072,87	1 277,85	38,14
Дюбель	36,000	12,20	0,68	11,52	94,43
Люк VLT 1000 45*73	1,000	94,16	81,17	12,99	13,80
Металочерепиця РЕТРО	320,299	1 563,41	1 459,19	104,22	6,67
Відлив	181,000	405,18	270,06	135,12	33,35
Профнастил Т-14	2 166,055	10 436,97	9 772,19	664,78	6,37
ARCELOR 0,5 mm	3,000	9,01	14,22	-5,21	-57,82
Труба 100, 2 м.	5,000	28,09	15,06	13,03	46,39
Планка стиковочна	1,000	0,86	0,56	0,30	34,88
Труба 100, 2 м.	53,000	250,68	171,09	79,59	31,75
GUNEO Саморізи WFB 4,8*19	2,000	9,40	7,98	1,42	15,11
Лист гладкий з плівкою	587,500	2 708,27	2 432,37	275,90	10,19
Лист гладкий (нестандартний) з тлівкою	60,976	316,54	243,48	73,06	23,08
Коліно	131,000	250,36	64,77	185,59	74,13
Коліно	60,000	104,46	32,39	72,07	68,99
Лист гладкий (нестандартний)	97,800	501,74	410,89	90,85	18,11
Лист гладкий матовий	8 550,000	40 609,48	37 972,86	2 636,62	6,49
Коньок півкруглий КП - 165	9,000	31,50	18,63	12,87	40,86
Коньок трапеція КТ - 31	24,000	74,16	55,74	18,42	24,84
Коньок трикутний плоский КТП - 146	15,000	46,35	34,30	12,05	26,00
Кутник внутрішній	23,000	53,15	33,46	19,69	37,05

Кутник зовнішній	43,000	65,27	38,83	26,44	40,51
Лист гладкий (нестандартний)	14,275	67,24	47,23	20,01	29,76
Лист гладкий (алюцинк)	317,500	1 275,53	1 051,87	223,66	17,53
Лійка	5,000	8,59	2,63	5,96	69,38
Парканний каптур ПК - 10	2,000	4,11	1,60	2,51	61,07
Планка вітрова ПВ	32,000	91,80	67,88	23,92	26,06
Планка вітрова ПВ під пластик	7,000	20,79	14,47	6,32	30,40
Планка Єндова ПЕ-300	4,000	24,52	17,47	7,05	28,75
Планка підринвова ПР	30,000	80,94	55,23	25,71	31,76
Планка примикання ПП	5,000	12,35	9,27	3,08	24,94
Планка стартова ПС	3,000	3,45	2,10	1,35	39,13
Ринва 2 м	25,000	73,99	43,75	30,24	40,87
Снігозатримувач декоративний СЗД	436,000	61,84	46,81	15,03	24,30
Труба 100, 1,25 м.	17,000	41,58	27,83	13,75	33,07
Труба 100, 2 м.	2,000	9,85	5,02	4,83	49,04
Плівка МЕМБРАНА STROTEx	980,000	20 954,30	19 980,80	973,50	4,65
Транспортні послуги	3 961,370	1 201,42		1 201,42	100,00
Лист 1,2 м Т14	32,000	225,71	207,04	18,67	8,27
Лист 1 м Т14	18,000	109,80	93,96	15,84	14,43
Лист 1,5м Т14	3,000	27,30	23,49	3,81	13,96
Лист 1 м Т14	1,000	5,20	4,33	0,87	16,73
Лист 1,2 м Т14	1,000	6,20	5,21	0,99	15,97
Профнастил Т-8	2 512,896	9 688,63	7 258,38	2 430,25	25,08
Планка стартова ПС	68,000	61,36	32,86	28,50	46,45
Планка стиковочна	12,000	10,32	7,64	2,68	25,97
Планка підринвова ПР	21,000	33,26	18,28	14,98	45,04
Відлив	23,000	65,02	23,91	41,11	63,23
Лист гладкий (нестандартний)	14,813	54,67	36,82	17,85	32,65
Лист гладкий оцинкований	337,500	999,00	828,09	170,91	17,11
Профнастил Т-14	695,349	2 141,02	1 878,87	262,15	12,24
Профнастил Т-8	121,140	369,49	300,82	68,67	18,59
Гак до ринви	282,000	232,45	164,30	68,15	29,32
Хомут до труби	87,000	84,64	61,54	23,10	27,29
Заглушки до ринви	67,000	112,78	50,71	62,07	55,04
Кут ринви	4,000	14,00	10,60	3,40	24,29
Снігозатримувач декоративний СЗД	2 069,000	334,35	248,17	86,18	25,78
Металочерепиця РЕТРО Н	5 673,236	29 537,06	28 127,64	1 409,42	4,77
Металочерепиця Ретро Плюс Н	5 543,520	28 272,15	26 868,83	1 403,32	4,96
Металочерепиця ХЕСТІЯ Н	2 778,768	14 049,37	13 369,78	679,59	4,84
Профнастил Т-14 Н	2 771,807	14 059,76	13 259,94	799,82	5,69
Профнастил Т-18 PLUS Н	1 261,198	6 432,11	6 055,76	376,35	5,85
Профнастил Т-8 Н	1 257,912	6 361,36	5 746,57	614,79	9,66
Снігозатримувач декоративний СЗД	20 001,000	3 133,72	2 610,70	523,02	16,69
ARCELOR Алюцинк	3 507,000	14 150,05	13 739,76	410,29	2,90
Металочерепиця ХЕСТІЯ	142,020	603,59	529,07	74,52	12,35
Профнастил Т-14	3 572,239	14 267,57	12 599,27	1 668,30	11,69
Профнастил Т-18 PLUS	6,780	33,20	25,48	7,72	23,25
Профнастил Т-8	299,400	1 215,43	981,28	234,15	19,26
Коліно	13,000	21,69	5,98	15,71	72,43
Словакія 0,65 mm	893,000	6 479,10	6 590,34	-111,24	-1,72
Труба 120, 2 м.	23,000	126,96	71,54	55,42	43,65
Вікно GZR3050B SR08 114*140	7,000	1 628,52	1 563,94	64,58	3,97
Комір EZR 0000 SR08	7,000	525,33	504,70	20,63	3,93
Коліно "STRONG"	320,000	710,14	239,13	471,01	66,33
Ліка ринви "STRONG"	131,000	314,16	199,72	114,44	36,43
Ринва водостічна "STRONG" 2 м.	58,000	244,34	172,41	71,93	29,44
Труба зливна "STRONG" 1 м.	112,000	287,94	200,62	87,32	30,33
Хомут труби "STRONG"	18,000	16,00	2,76	13,24	82,75
З'аднувач ринви "STRONG"	181,000	218,66	59,79	158,87	72,66
Заглушка до ринви "STRONG"	186,000	198,56	19,65	178,91	90,10
Кут зовнішній 90 градусів "STRONG"	20,000	129,77	79,23	50,54	38,95

Кут внутрішній 90 градусів "STRONG"	4,000	22,60	15,20	7,40	32,74
Ринва водостічна "STRONG" 4 м.	288,000	2 306,65	1 709,36	597,29	25,89
Труба зливна "STRONG" 3 м.	129,000	982,31	692,51	289,80	29,50
Гак Ринви "STRONG"	1 583,000	1 274,56	297,15	977,41	76,69
Злив "STRONG"	46,000	99,51	31,99	67,52	67,85
ETANCO Саморізи 4,8*19	70,000	333,98	288,32	45,66	13,67
ETANCO Саморізи 4,8*35	1 315,000	5 834,94	5 302,02	532,92	9,13
Фарба LUGGER	20,000	40,00	40,00		
Блок-хаус	1 575,117	7 201,57	5 447,73	1 753,84	24,35
Плівка STROTEX-SUPREME	23,000	832,17	743,10	89,07	10,70
Планка примикання ПП	8,000	112,96	34,27	78,69	69,66
Коліно 120	6,000	18,90	3,16	15,74	83,28
Лійка 150/120	2,000	7,10	1,37	5,73	80,70
Ринва 150 2 м	10,000	42,50	21,23	21,27	50,05
Підсумок	125 708,967	437 799,81	393 535,30	44 264,51	10,11

Виконання графіка відпусток організацій

Звід відрахувань у фонди

ТзОВ " НОТА "

Декабрь 2020 р.

Працівник/Період	Нараховано	Единый социальный взнос					
		Нарахування ЄСВ роботодавця-ми (36,76 - 49,7 %) (22%)			Нарахування ЄСВ роботодавцями інвалідам (8,41 %) (8,41%)		
		База	База з обм.	Рез.	База	База з обм.	Рез.
Пилипшин Андрій Валерійович 01.01.2020	15 912,21 2 056,00	15 912,21 2 056,00	15 912,21 2 056,00	3 500,690000 452,320000			
01.12.2019	13 856,21	13 856,21	13 856,21	3 048,370000			
Сахо Василь Володимирович 01.12.2019	19 875,00 19 875,00	19 875,00 19 875,00	19 875,00 19 875,00	4 372,500000 4 372,500000			
Кобра Олена Михайлівна 01.12.2019							
Величкор Олег Васильович 01.12.2019	11 801,09 11 801,09	11 801,09 11 801,09	11 801,09 11 801,09	2 596,240000 2 596,240000			
Скрипка Інна Василівна 01.12.2019	8 075,00 8 075,00	8 075,00 8 075,00	8 075,00 8 075,00	1 776,500000 1 776,500000			
Горох Ліна Григорівна 01.12.2019	15 890,81 15 890,81	15 890,81 15 890,81	15 890,81 15 890,81	3 495,970000 3 495,970000			
Кобзар Альона Володимирівна 01.01.2020	11 539,21 489,96	11 539,21 489,96	11 539,21 489,96	2 538,630000 107,790000			
01.12.2019	11 049,25	11 049,25	11 049,25	2 430,840000			
Кропивко Леся Василівна 01.12.2019	11 180,00 11 180,00	11 180,00 11 180,00	11 180,00 11 180,00	2 459,600000 2 459,600000			
Котик Нелі Василівна 01.12.2019	10 435,32 10 435,32	10 435,32 10 435,32	10 435,32 10 435,32	2 295,770000 2 295,770000			
Сушина Максим Федорович 01.12.2019	1 099,60 1 099,60	1 099,60 1 099,60	1 099,60 1 099,60	241,910000 241,910000			
Штунда Микита Васильович 01.12.2019	13 664,00 13 664,00	13 664,00 13 664,00	13 664,00 13 664,00	3 006,080000 3 006,080000			
Криниченко Олег Леонідович 01.12.2019	19 875,00 19 875,00	19 875,00 19 875,00	19 875,00 19 875,00	4 372,500000 4 372,500000			
Арнаут Лідія Миколаївна 01.12.2019	5 963,00 5 963,00	5 963,00 5 963,00	5 963,00 5 963,00	1 311,860000 1 311,860000			
Човган Оксана Русланівна 01.01.2020	9 192,13 456,14	9 192,13 456,14	9 192,13 456,14	2 022,270000 100,350000			
01.12.2019	8 735,99	8 735,99	8 735,99	1 921,920000			
Макогон Леся Василівна 01.12.2019	6 584,00 6 584,00	6 584,00 6 584,00	6 584,00 6 584,00	1 448,480000 1 448,480000			
Литвиненко Марина Олександрівна 01.12.2019	6 584,00 6 584,00	6 584,00 6 584,00	6 584,00 6 584,00	1 448,480000 1 448,480000			
Капуста Марія Олександрівна 01.12.2019							
Грушенко Рима Миколаївна 01.12.2019	11 180,00 11 180,00				11 180,00 11 180,00	11 180,00 11 180,00	940,240000 940,240000
Вершута Наталя Василівна 01.12.2019	6 832,00 6 832,00	6 832,00 6 832,00	6 832,00 6 832,00	1 503,040000 1 503,040000			

Сугак Андрій Анатолійович	5 590,00	5 590,00	5 590,00	1 229,800000			
01.12.2019	5 590,00	5 590,00	5 590,00	1 229,800000			
Оанілова Оксана Олегівна	8 322,00	8 322,00	8 322,00	1 830,840000			
01.12.2019	8 322,00	8 322,00	8 322,00	1 830,840000			
Канцедар Людмила Вікторівна	671,42	671,42	671,42	147,710000			
01.12.2019	671,42	671,42	671,42	147,710000			
Крива Олена Вікторівна	671,42	671,42	671,42	147,710000			
01.12.2019	671,42	671,42	671,42	147,710000			
Федорченко Аліна Вікторівна	5 590,00	5 590,00	5 590,00	1 229,800000			
01.12.2019	5 590,00	5 590,00	5 590,00	1 229,800000			
Максименко Артем Петрович	16 770,00	16 770,00	16 770,00	3 689,400000			
01.12.2019	16 770,00	16 770,00	16 770,00	3 689,400000			
Макитра Олена Борисівна	6 063,06	6 063,06	8 652,40	1 903,530000			
01.12.2019	1 583,66	1 583,66	4 173,00	918,060000			
01.11.2019	4 479,40	4 479,40	4 479,40	985,470000			
Хомяк Марія Дмитрівна	8 322,00				8 322,00	8 322,00	699,880000
01.12.2019	8 322,00				8 322,00	8 322,00	699,880000
Тимошук Олена Петрівна	8 074,00	8 074,00	8 074,00	1 776,280000			
01.12.2019	8 074,00	8 074,00	8 074,00	1 776,280000			
Максименко Вікторія Василівна	8 075,00	8 075,00	8 075,00	1 776,500000			
01.12.2019	8 075,00	8 075,00	8 075,00	1 776,500000			
Бойченко Віра Дмитрівна	5 962,00	5 962,00	5 962,00	1 311,640000			
01.12.2019	5 962,00	5 962,00	5 962,00	1 311,640000			
Федорова Марина Вікторівна	4 968,00	4 968,00	4 968,00	1 092,960000			
01.12.2019	4 968,00	4 968,00	4 968,00	1 092,960000			
Всього	264 761,27	245 259,27	247 848,61	54 526,690000	19 502,00	19 502,00	1 640,120000

Звіт по лікарняним листам

Період: Грудень 2020 р.

Відбір: Організація Дорівнює ТзОВ "НОТА

Показники: Серія, Номер, Днів хвороби, Сума, Дні за рахунок підприємства, Сума за рахунок підприємства, Дні за рахунок соцстраху, Сума за рахунок соцстраху

Підсумки по: Підрозділ Елементи, Відсоток виплати Елементи, Причина хвороби Елементи, Працівник Елементи, Реєстратор Елементи

Реєстратор	Серія	Номер	Днів хвороби	Сума	Дні за рахунок підприємства	Сума за рахунок підприємства	Дні за рахунок соцстраху	Сума за рахунок соцстраху
Діагностичний центр			22,00	8 657,92	10,00	3 980,75	12,00	4 677,17
100			22,00	8 657,92	10,00	3 980,75	12,00	4 677,17
Загальне захворювання			22,00	8 657,92	10,00	3 980,75	12,00	4 677,17
ІВершута Лілія			12,00	4 178,52	5,00	1 741,05	7,00	2 437,47
Нарахування за лікарняним листом КС000000006 від 13.12.2019 15:23:33	АГЦ	559458	12,00	4 178,52	5,00	1 741,05	7,00	2 437,47
Хомич Олена Вікторівна			10,00	4 479,40	5,00	2 239,70	5,00	2 239,70
Нарахування за лікарняним листом КС000000009 від 13.12.2019 15:23:33	АГЦ	520484	10,00	4 479,40	5,00	2 239,70	5,00	2 239,70
ИТОГО:			22,00	8 657,92	10,00	3 980,75	12,00	4 677,17

Відомість по зворотній тарі

Період: Лютий 2020 р.

Показники: Кількість отриманої тари (в од. зберігання),
Кількість переданої тари (в од. зберігання)

Групування: Контрагент, Договір контрагента (Валюта
взаєморозрахунків), Номенклатура (Одиниця зберігання
залишків), Документ

	Ліміти на початок		Залишок на початок	Надходження	Витрата	Залишок на кінець	Ліміти на кінець	
	постачальника	покупцю					постачальника	покупцю
ТОВ "Ікс"			1,000			1,000		
ТОВ "Х"			32,000		3,000	35,000		
ТОВ "Ангел"			1,000			1,000		
РАЗОМ:			288,000	7,000	37,000	318,000		

Загрузка автомобилей №1590 от 03.03.2020

Организация

Водитель Сауленко А.В

№	Номер за-явки	Адрес	Контрагент	Комментарий	Вес	Ед. измерения
1	00000002010	Чернівці	ПП Промінь		323,76	80,96
2	00000002011	Чернівці	ПП Промінь		120,74	38,7
3	00000002012	Чернівці	ПП Промінь		105,29	31,05
4	00000002013	Чернівці	ПП Промінь		10,1	3,24
5	00000002014	Чернівці	ПП Промінь		32,75	10,08
6	00000002015	Чернівці	ПП Промінь		648,99	161,52
7	00000002016	Чернівці	ПП Промінь		923,77	231
8	00000002017	Чернівці	ПП Промінь		661,08	194,94
9	00000002018	Чернівці	ПП Промінь		864,03	215,04
10	00000002019	Чернівці	ПП Промінь		46,8	15
11	00000002020	Чернівці	ПП Промінь		165,59	43,2
12	00000002021	Чернівці	ПП Промінь		962,94	238,81
13	00000002022	Чернівці	ПП Промінь		68,62	16,53
14	00000002064	Чернівці	ПП Промінь		131,59	39
15	00000002066	Чернівці	ПП Промінь		17,4	4,6
16	00000002082	Чернівці	ПП Промінь		16,56	4,32
17	00000002092	Чернівці	ПП Промінь		554,68	154,08
18	00000002103	Чернівці	ПП Промінь		641,86	154,63
19	00000002109	Чернівці	ПП Промінь		29,89	7,44
20	00000002110	Чернівці	ПП Промінь		383,08	95,34
21	00000002112	Чернівці	ПП Промінь		335,4	107,5
22	00000002114	Чернівці	ПП Промінь		12,88	3,36
23	00000002042		ПП Промінь		84,59	85,34
24	00000002093		ПП Промінь		245,84	85,14
25	00000002041		ПП Промінь		67,5	
26	00000002100		ПП Промінь		166,4	
27	00000002040		ПП Промінь		390,36	118,8
28	00000002043		ПП Промінь		175	50

Расстояние: 104,00 8 187,49 2 189,62

Комментарий

Ответственный Надія

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Любов Василівна ГУЦАЛЕНКО
Олена Миколаївна КОЛЕСНІКОВА
Інна Михайлівна ЛЕПЕТАН
Ульяна Олександрівна МАРЧУК
Людмила Василівна МЕЛЬЯНКОВА

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 07.10.2020. Формат 60x84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Умовн. друк. арк. 23,15. Тираж 300 прим.

ТОВ «Центр учбової літератури»
вул. Лаврська, 20 м. Київ

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2458 від 30.03.2006 р.