



Пашкевич М.С., Дріга О.П., Макурін А.А.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ДНІПРОВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»



М.С. Пашкевич, О.П. Дріга, А.А. Макурін

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Дніпро
НТУ «ДП»
2018

УДК 658 (075)

П 22

Рекомендовано вченою радою як навчальний посібник для студентів спеціальності 071 «Облік та оподаткування» (протокол № 5 від 24.04.2018).

Рецензенти:

В.Д. Зелікман, кандидат технічних наук, доцент (Національна металургійна академія України, завідувач кафедри обліку і аудиту);

О.Ю. Чуріканова, кандидат економічних наук, доцент (Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»).

Пашкевич М.С.

П 22 Управлінський облік : навч. посіб. [Електронний ресурс] / М.С. Пашкевич, О.П. Дріга, А.А. Макурін; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». – Дніпро : НТУ «ДП», 2018. – 151 с. – Режим доступу: <http://ntu.org.ua> (дата звернення: 16.05.2018). – Назва з екрана.

ISBN 978-966-350-684-5

Розглянуто розвиток інформаційних систем на підприємстві та основи сучасної теорії управління. Відображено теоретичні основи управлінського обліку. Визначено загальні принципи класифікації витрат та основні моделі її поведінки. Проаналізовано алгоритм прийняття управлінських рішень, щодо витрат. Перераховано основні критерії, завдяки яким слід приймати рішення відносно ліквідації неприбуткового сегмента діяльності.

Призначено для бакалаврів спеціальності «Облік та оподаткування», а також буде корисний для бухгалтерів, менеджерів, фінансистів.

УДК 658 (075)

ISBN 978-966-350-684-5

© М.С. Пашкевич, О.П. Дріга,
А.А. Макурін, 2018
© «НТУ «ДП», 2018

ЗМІСТ

1 ФУНКЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1 Основна мета та роль інформації в облікових системах	6
1.2 Інформація в системі управлінського обліку	9
1.3 Організація управлінського обліку та основні правила його ведення на підприємстві.....	10
1.4 Етичні норми фахівців-обліковців	12
1.5 Порівняння фінансового та управлінського обліку.....	14
2 ПОВЕДІНКА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ	18
2.1 Поняття, мета та визначення витрат	18
2.2 Моделі поведінки та напрями класифікації витрат	19
2.3 Види витрат в системі управлінського обліку	23
2.4 Методи вивчення поведінки витрат	26
2.5 Визначення функції витрат.....	27
3 ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	38
3.1 Поняття та роль центрів відповідальності	38
3.3 Класифікація центрів відповідальності.....	41
3.4 Концепція центрів та обліку відповідальності	42
3.5 Оцінка діяльності центрів інвестицій, доходу, витрат, прибутку	43
4 СИСТЕМА ТА МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ	49
4.1 Облік і розподіл витрат	49
4.2 Мета і сутність калькулювання витрат	51
4.3 Поняття калькулювання собівартості продукції та калькуляційної одиниці	52
4.4 Система позамовного калькулювання витрат	54
4.5 Система процесного калькулювання витрат.....	57
5 ВИПРАВНИЙ ТА НЕВИПРАВНИЙ БРАК, ВІДХОДИ	64
5.1 Види браку на виробництві	64
5.2 Vipравний брак	67
5.3 Облік відходів.....	68
5.4 Витрати на утилізацію	69
6 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	73
6.1 Прийняття та реалізація управлінських рішень	73
6.2 Класифікація видів управлінських рішень	74
6.3 Аналіз варіантів альтернативних рішень	76
6.4 Оптимальне використання ресурсів за умов їх обмежень	77
6.5 Алгоритм прийняття управлінських рішень	79
6.6 Модель прийняття рішення за умов невизначеності.....	80
7 АНАЛІЗ БЕЗЗБИТКОВОСТІ (CVP-АНАЛІЗ)	85
7.1 Основи CVP-аналізу.....	85
7.2 Точка беззбитковості та варіанти її розрахунку	86
7.3 Маржинальний дохід	88
7.4 Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та об'єму продаж	89
7.5 Аналіз чутливості та невизначеність	90

8 БЮДЖЕТУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	94
8.1 Сутність бюджетування та види бюджетів	94
8.2 Основний бюджет: бюджет реалізації та виробництва	95
8.3 Бюджет прямих витрат на оплату праці	96
8.4 Бюджет накладних витрат, запасів та розрахунків собівартості	98
8.5 Бюджет адміністративних та збутових витрат	99
8.6 Прогнозний баланс	100
9 ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ З ЦІНОУТВОРЕННЯ	104
9.1 Попит та інші основні фактори визначення ціни	104
9.2 Методи ціноутворення «витрати плюс»	105
9.3 Цільове ціноутворення та цільові витрати	106
9.4 Невитратні фактори які впливають на ціну	107
9.5 Вплив антимонопольного законодавства на ціноутворення	108
10 СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК	113
10.1 Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту	113
10.2 Управління на основі аналізу діяльності	115
10.3 Прийняття заказу продажу за ціною не вище собівартості	116
10.4 Релевантний підхід та рішення «виробляти чи купувати»	117
10.5 Рішення о ліквідації неприбуткового сегмента діяльності	118
ДИСЦИПЛІНАРНІ РЕЗУЛЬТАТИ НАВЧАННЯ	122
ПРИКЛАД ЗАВДАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ	125
ГЛОСАРІЙ	127

Білл Гейтс: Найнадійніший спосіб виділити своє підприємство серед конкурентів, відірватися від натовпу переслідувачів - це добре організувати роботу з інформацією.

1 ФУНКЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто:

- основна мета та роль інформації в облікових системах;
- інформація в системі управлінського обліку;
- організація управлінського обліку та основні правила його ведення на підприємстві;
- етичні норми фахівців-обліковців;
- порівняння фінансового та управлінського обліку.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- демонструвати базові знання та розуміння економічних категорій, законів, причинно-наслідкових та функціональних зв'язків, які існують між процесами та явищами на різних рівнях економічних систем та визначення ролі інформації в системі управлінського обліку.
- знати місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в облікових системах.
- користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств, установ, організацій під час організації управлінського обліку та основні правила його ведення на підприємстві.
- усвідомлювати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності та проведення порівняння фінансового та управлінського обліку.
- вміти працювати як самостійно, так і в команді. Проявляти самостійність і відповідальність у роботі, професійну повагу до етичних принципів, демонструвати повагу до індивідуального та культурного різноманіття та усвідомлювати етичні норми фахівців-обліковців.

1.1 Основна мета та роль інформації в облікових системах

Інформація виступає у сучасному суспільстві значним ресурсом, який надає велику конкурентну перевагу. Інформація подається у формі, яка дозволяє її вислідити, опрацювати, зібрати. Форма подачі інформації може бути у матеріальному вигляді – роздрукована на аркуші чи у електронному вигляді. Сукупність інформації утворює інформаційний ресурс.

Інформаційний ресурс – це сукупність інформації, яка накопичена у результаті будь-якої діяльності людей (науково-технічної, економічної, політичної та т.п.).

У процесі здійснення господарської діяльності економічна інформація обертається, як ресурс. Головне питання яке пов'язане з використанням інформації та інформаційних ресурсів полягає в регулюванні процесу надходження інформації. Управління процесом надходження інформації, як ресурсом повинно ґрунтуватися на тих же вимогах до управління, якщо б ми управляли персоналом, фінансами, виробництвом.

Важливою властивістю інформації є те, що вона збільшує рівень знань про об'єкти та явища реального всесвіту, тобто інформація є категорією зменшення невизначеності про об'єкти. Таким чином, інформація – це відомості про навколишнє середовище (об'єкти, явища, події, процеси тощо), які зменшують міру існуючої невизначеності та неповноти знань про нього. Відсутність інформації викликає інформаційну потребу – усвідомлене розуміння відмінності між індивідуальним знанням про предмет і знанням, накопиченим суспільством. **Інформатизація** – процес насичення виробництва і всіх сфер життя й діяльності людини інформацією. Поступово процес насичення призводить наше суспільство в такий стан, коли суспільство називають інформаційним суспільством. **Інформаційне суспільство** – це таке суспільство, в якому створені всі умови для задоволення інформаційних потреб усіх громадян, організації і держави; більшість працюючих або зайнято виробництвом, зберіганням, переробкою і реалізацією інформації, або не в змозі виконувати свої виробничі обов'язки без цих процесів.

Інформація в світі оновлюється з такою швидкістю, що людина фізично не може відслідкувати усі зміни. Виходячи з цього, зазначимо, що для інформації необхідно визначити певні атрибути.

Забезпечення зацікавлених осіб інформацією про підприємство і результати його діяльності здійснює бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік сприяє насиченню, вимірюванню, збору інформації. Облік об'єднує

господарську діяльність підприємства і людей, які приймають рішення. Бухгалтерський облік є засобом комунікації, «мовою» ділового спілкування учасників бізнесу. Як зазначив американський економіст Р. Фаулкі «Облік – це філософія усього бізнесу, його мова».



Рисунок 1 – Атрибути інформації для використання

Будь-яка інформація повинна відповідати наступним параметрам, таким як, адекватність, повнота, актуальність, оперативність, точність, достовірність. Роздивимось кожен параметр окремо, який запропонував Войнаренко М.П. :

адекватність інформації – це певний рівень відповідності образу реального об'єкта, процесу, явищу тощо. Вона пов'язана з правильністю її добору й формування з метою адекватного відображення заданих властивостей об'єкта;

повнота інформації – означає, що вона має мінімальний набір показників, але він достатній для розуміння та прийняття ефективного управлінського рішення.

Як неповна, так і надмірна інформація знижує ефективність управління;

актуальність інформації – визначається ступенем збереження цінності інформації для управління в момент її використання і залежить від статистичних характеристик відображуваного об'єкта і від інтервалу часу, який минув з моменту виникнення даної інформації;

оперативною є така інформація, яка надходить на той чи інший рівень управління не пізніше заздалегідь призначеного моменту часу, узгодженого з часом розв'язування задач управління та відображає актуальність інформації для необхідних розрахунків та прийняття рішень в умовах змін;

точність інформації – визначається ступенем наближення відображуваного інформацією параметра та його істинного значення;

достовірність інформації – це властивість інформації відображати реально діючі об’єкти з необхідною точністю.

1.2 Інформація в системі управлінського обліку

Одним з важливих ресурсів підприємства є інформаційне забезпечення яке належить до складових системи управління. На основі інформації приймаються важливі та виважені управлінські рішення. Сучасні економісти та фахівці з обліку при складанні фінансової звітності підприємств та її використанні повинні керуватися критерієм вигоди. Оскільки отримані вигоди від використання інформації повинні бути значно більші, а ні ж витрати понесені на надання такої інформації та її підготовку.

Інформація в системі управлінського обліку, яка використовується для прийняття рішень ґрунтується виключно на даних бухгалтерського обліку. Тільки інформаційна система обліку, яка функціонує на підприємстві дозволяє отримати повну та узагальнюючу інформацію про господарські засоби і господарські операції. Система бухгалтерського обліку використовує такі методи виміру та підтвердження інформації: суцільного та безперервного спостереження, суворого та строгого документування, систематизації інформації на рахунках, угруповання в балансі та інших звітних таблицях й документах. Завдяки цьому досягається об’єктивна, кількісна характеристика господарських різноманітних операцій, узагальнено характеристику всієї сукупності засобів господарства по складу і розміщенню, джерелам утворення і цільовому призначенню.

Як зазначив американський економіст І. Шер «Бухгалтерський облік – безпомилковий суддя минулого, неодмінний керівник теперішнього і постійний консультант майбутнього кожного підприємства». Отже, бухгалтерський облік це погляд у минуле, а управлінський облік – планування

майбутнього. Звідси, виходить, що **управлінський облік** - підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю над діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій.

Управлінський облік повинен забезпечити топ-менеджмент підприємства, куди входить досить вузьке коло внутрішніх користувачів, інформацією, необхідною для контролю над виробничою діяльністю організації і ухвалення рішень за наслідками цієї діяльності. До такої інформації, належать дані про витрати на виготовлення готової продукції, усі витрати виробництва, формування та визначення собівартості продукції і окремих її видів, рентабельність, випуск і результати реалізації продукції, робіт і послуг.

Інформація несе в собі факти, дані, результати спостереження, що розширює наші знання. Наприклад, якщо визначити показник 150 – це не є інформацією, оскільки не зрозуміло до чого ці 150. А ось якщо ми зазначимо, що 150 чоловік – кількість працівників на підприємстві або 150 грн. – собівартість однієї одиниці продукції, то це вже є інформацією з підприємства.

1.3 Організація управлінського обліку та основні правила його ведення на підприємстві

На підприємствах України обов'язково необхідно вести бухгалтерський та податковий облік. Ведення управлінського обліку базується на внутрішніх потребах управлінського персоналу та адміністрації підприємства. Ведення управлінського обліку не регламентовано нормативними законодавчими документами. Отже, власники підприємств самостійно вирішують, як класифікувати витрати на підприємстві, наскільки необхідно деталізувати склад витрат та місце виникнення витрат. Який утворюється зв'язок між центрами

відповідальності та виникнення витрат чи як вести облік фактичних та планових, повних або часткових витрат.

Збільшення об'єму інформації, щодо попиту на випуск продукції, можливостях збуту продукції для специфічних умов та вимог про матеріально-технічне забезпечення виробництва продукції, про витрати на виробництво та про ефективність випуску конкретних виробів дає можливість приймати ефективні управлінські рішення. Така інформація буде цікавою для внутрішніх користувачів та управлінців підприємств. Власників підприємств, постачальників, покупців, кредиторів, акціонерів, фіскальні служби цікавить інформація про доходи і витрати, про ефективність використання ресурсів, зміну долі в уставному капіталі та його збереженні, ефективності використанні та привабливості підприємства з точки зору інвестицій.

Різноманіття підприємств України, визначених форм власності, економічних, юридичних, техніко-технологічних і інших чинників, а також компетентність керівників і їх потреба в тій або іншій управлінській інформації, обумовлюють різноманітність конкретних форм організації управлінського обліку.

Закордонні науковці та фахівці західного обліку використовують два варіанти зв'язку між управлінською та фінансовою бухгалтерією.

Перший варіант ґрунтується на використанні контрольних рахунків, якими є рахунки доходів і витрат фінансової бухгалтерії. Для нашої держави це рахунки 7 класу «доходи і результати діяльності» та рахунку 8 класу «витрати за елементами»; 9 класу «витрати діяльності». За рахунок прямої кореспонденції рахунків управлінської бухгалтерії з контрольними рахунками говорять про інтегровану підсистему обліку.

Другий варіант ґрунтується на автономній підсистемі управлінського обліку. Використовують парні контрольні рахунки – відомі, як дзеркальні рахунки.

Первинна інформація обліку забезпечує вихідні данні фінансового та управлінського обліку, тим самим зазначає «вхід» до системи. Звітна

інформація являє собою «вихід» у вигляді продуктів обліку, а саме складання та подання фінансової звітності підприємств.

Облік витрат підрозділяється на облік фактичних (минулих) витрат і облік витрат за системою «стандарт-кост». Система «стандарт-кост» включає розробку норм стандартів на витрати праці, матеріалів, невикідних витрат, складання стандартної (нормативної) калькуляції і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів (норм) [6]. Фінансовий облік відображає фінансову історію організації. Фінансовий облік показує, «як це було», а управлінський — «як це повинно бути». Кінцевим продуктом фінансового обліку є фінансові документи в яких наведено інформацію у грошовому виразі. В управлінському обліку відображається інформація як у вартісному (грошовому) так і в натуральному виразі. Наприклад, кількість матеріалу та його вартість, кількість реалізованої продукції та сума виручки від їх продажу.

1.4 Етичні норми фахівців-обліковців

Головною особливістю обліковців (бухгалтерів), провідних економістів, аудиторів, керівників є прийняття на себе відповідальності та обов'язків діяти в інтересах суспільства. Діючи в суспільних інтересах люди цієї професії та призвання повинні дотримуватися та підкорятися нормам професійної етики і моралі.

Необхідність спеціального кодексу поведінки бухгалтерів обумовлено в якості облікових працівників на підприємстві. Оскільки функції, які виконують обліковці дуже специфічні, тому що вони мають доступ до різного рівня інформації. Як зазначив, Н. Ротшильд «Кто владеет информацией, тот владеет миром».

Особливість професії та відповідальність бухгалтера перед суспільством полягає у контролі ефективного та раціонального використання ресурсів, запобіганні нераціональних витрат, забезпечити цілісність майнового

комплексу підприємства. Як бухгалтери так і аудитори забезпечують достовірність фінансової звітності та дотримання законодавства.

О.А. Чабанюк та О.І. Вишкова навели наступні чотири потреби етичних норм бухгалтера. Професійні бухгалтери повинні відповідати наступним чотирьом потребам. Перша потреба це «довіра», яка ґрунтується на довірі до інформації та до інформаційних систем. Друга потреба «професіоналізм», який формується завдяки тому, що особи, які співпрацюють з підприємством та з бухгалтером без сумнівів можуть зазначити, що бухгалтер – професіонал у сфері бухгалтерського обліку. Третя потреба залежить від надавання «якості» послуг. Всі послуг, які надані фахівцем з обліку виконуються та відповідають найвищим стандартам якості.

Остання четверта потреба викликана конфіденційністю. Ґрунтується на тому, що бухгалтери не надають інформації третім стороннім особам, конкурентам та будь-яким зацікавленим користувачам інформації, які можуть вплинути стабільність діяльності підприємства.

Фахівці обліковці American Accounting Assotiation також розробили та мають наступні норми етичної поведінки бухгалтера:

1. Бухгалтер якого щойно прийняли до роботи, повинен вивчити роботу свого попередника.
2. Якщо попередник не працює на цьому підприємстві, до нього слід звернутися з письмовим запитом.
3. Бухгалтер не повинен вимагати від адміністрації підприємства свого підвищення.
4. Бухгалтер не може отримувати премії та доплати, інші грошові винагороди за фінансовий результат, який він сам й визначив.
5. Бухгалтер не повинен радити керівнику, як приховати сліди свого злочину;
6. За викривлення фінансової звітності, керівник та бухгалтер несуть солідарну відповідальність;
7. Бухгалтер зобов'язаний регулярно підвищувати свою професійну кваліфікацію.

1.5 Порівняння фінансового та управлінського обліку

Перед тим, як порівняти фінансовий та управлінський облік необхідно визначити мету обох обліків, яка направлена на різні групи користувачів інформації. Метою фінансового обліку (financial accounting) є отримання даних, необхідних для складання фінансової звітності. Організація фінансового обліку залежить від головного бухгалтера та повинна забезпечити суцільне, повне і безперервне відображення усіх господарських операцій, що відбулися за звітний період. Мета управлінський облік (management accounting) - поглибити фінансовий і застосовується передусім для контролю за внутрішніми операціями фірми. Управлінський облік - це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб в інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів. Якщо фінансовий облік регулюється міжнародними і національними стандартами та нормативними актами, то головним критерієм організації управлінського обліку виступає корисність одержуваної інформації для оцінки, контролю і прийняття управлінських рішень.

Загальна відмінність обліків полягає в орієнтації інформації на вимоги користувачів. Фінансовий облік направлено на задоволення потреб податкових органів, тому керівники підприємства несуть відповідальність за зміст фінансових звітів. Особи які використовують управлінську звітність та приймають управлінські рішення несуть відповідальність за стабільний розвиток підприємства перед власниками.

Завдання для практичного заняття 1:

1 Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

1. Суть зв'язку між бухгалтерською інформацією та управлінською.
2. Взаємозалежність груп користувачів бухгалтерською та управлінською інформацією.
3. Сутність управлінського обліку на підприємстві.

2 Складіть порівняльну таблицю, використовуючи лекційний матеріал та запропановані інформаційні джерела до заняття 1.

Що порівнюється?	Фінансовий облік	Управлінський облік
1. Основні споживачі інформації		
2. Ступінь надійності		
3. Використовувані вимірювачі		
4. Основний об'єкт обліку		
5. Угрупування витрат		
6. Періодичність складання звітності		
7. Відношення часу до інформації		
8. Об'єми інформації		
9. Обов'язковість ведення обліку		
10. Ступінь відповідальності		

Самостійна вправа. Для виконання самостійної вправи необхідно обрати промислове підприємство будь-якого сектору України. Визначити структуру підприємства, навести основні центри виникнення витрат підприємства. Побудувати схему документообігу на досліджуваному підприємстві в електронному вигляді на форматі А4 та роздрукувати.

Завдання для самостійного опрацювання заняття 1:

1 Теми для доповідей:

1. Предмет та об'єкти управлінського обліку на підприємстві.
2. Функції управлінського обліку на підприємстві.
3. Принципи побудови управлінського обліку на підприємстві.

2 Дайте відповіді на тестові завдання:

1) Управлінський облік є складовою чого?

- а) менеджменту;
- б) планування;
- в) фінансового обліку;
- г) внутрішнього аудиту.

2) Чим управлінський облік відрізняється від фінансового?

- а) деталізацією інформації;
- б) відкритістю даних;
- в) спрямованістю у часі;
- г) усіма відповіді вірні.

3) Визначте інформацію, яку використовують у фінансовому та управлінському обліках:

- а) використовують інформацію про минулі події;
- б) мають однакову інформаційну базу;
- в) використовують інформацію первинного обліку;
- г) мають вестися на кожному підприємстві.

4) Яким документом визначається порядок ведення управлінського обліку?

- а) визначається документами з міністерства фінансів;
- б) визначається документами з федерації бухгалтерів;
- в) визначаються документами з податкового законодавства;
- г) визначається керівництвом підприємства.

5) Що саме не передбачають норми етичної поведінки фахівців з управлінського обліку:

- а) конфіденційності;
- б) незалежності;
- в) компетентності;
- г) об'єктивності.

Інформаційні джерела до заняття 1 :

1. Різун В. В. Теорія масової комунікації: підруч. для студ. галузі 0303 «журналістика та інформація» //К.: Видавничий центр «Просвіта». – 2008. – С. 55.
2. Дубов Д. В., Ожеван О. А., Гнатюк Л. Інформаційне суспільство в Україні: глобальні виклики та національні можливості: аналіт. доп //Стратегічні пріоритети. – 2011. – С. 149.
3. Войнаренко М. П. Інформаційні системи і технології в управлінні організацією //Вінниця: Едельвейс і К. – 2015.
4. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку //Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №. 4. – С. 3-13.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник //К.: лібра. – 2003. – Т. 356.
6. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський облік: управлінський аспект: Пер. з англ //М.: Фінанси і статистика. – 2000.
7. Чабанюк О. А., Вшивкова О. І. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА ЯК СКЛАДОВА СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ БІЗНЕСУ //Усі матеріали подаються в авторській редакції. – 2017. – С. 106.
8. Герасимова Л. Н. Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов. Учебник //М.: Юрайт. – 2014.
9. Головка Т. В. Фінансовий облік-1. Підручник //К.: КНЕУ. – 2008. – С. 50-55

2 ПОВЕДІНКА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ

Розглянуто:

- поняття, мета та визначення витрат;
- моделі поведінки та напрями класифікації витрат;
- види витрат в системі управлінського обліку;
- методи вивчення поведінки витрат;
- визначення функції витрат.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту, та оподаткування господарської діяльності підприємств при визначенні поведінки та класифікації витрат.
- демонструвати розуміння особливостей практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств, установ та організацій різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності при визначенні виду витрат в системі управлінського обліку.

2.1 Поняття, мета та визначення витрат

У процесі своєї діяльності в залежності від центру відповідальності виникають витрати пов'язані з виробництвом, з утриманням адміністративно-управлінського апарату, і інше. На основі інформації про витрати приймаються управлінські рішення які впливають на подальший розвиток підприємства. Витрати відіграють важливу роль, майже головну роль в ефективності роботи підприємства і питання щодо аналізу, управління ними стає важливим для кожного підприємства.

Таблиця 2.1

Визначення поняття «витрати» в нормативних джерелах

№ П/п	Визначення витрат	Джерело
1	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до	«Загальні вимоги до

	зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення).	фінансової звітності»
2	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)	Податковий кодекс України
3	Витрати відносяться до конкретного об'єкту обліку	НП(с)БО № 16 «Витрати»
4	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені	Концептуальна основа фінансової звітності

Пропонується наступне модифіковане визначення витрат: «Витрати – оцінка вартості матеріальних, фінансових, трудових та інформаційних ресурсів підприємства виражених в грошовій формі які були витрачені для виробництва продукції, наданні послуг, робіт».

Головною метою в управлінні витратами на підприємстві є класифікація в основу якої покладено наступне: «різні витрати – різна ціль». Кожне підприємство має чітку уяву про склад витрат на виробництво готової продукції. При функціонуванні ринкових механізмів виникає необхідність удосконалення та створення чіткої системи аналізу та контролю витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

2.2 Моделі поведінки та напрями класифікації витрат

Поведінка витрат – це характер їх реагування на зміни в діяльності підприємства. Знання залежності рівня витрат від зміни окремих факторів виробництва дозволяє впливати на їх рівень, змінюючи відповідним чином ці фактори.

Поведінка витрат визначається їх видом: змінні, постійні, напівзмінні, напівпостійні.

Змінні витрати – це такі, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Тобто при зростанні обсягу виробництва на 15 % загальна сума таких витрат також зростає на 15%.

Графічно ця залежність виражається прямою лінією, а теоретично – рівнянням прямої.

$$y = bx$$

де

- y – загальна сума змінних витрат;
- x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);
- b – витрати на одиницю діяльності.

До них можна віднести: витрати на матеріали, витрати на оплату праці (відрядна заробітна платня) основних виробничих робітників, оплата енергії і палива на технологічні потреби, комісійні тощо.

Наприклад. Компанія виробляє шкіряне взуття; оскільки кожна пара потребує однакової кількості сировини (шкіри), то ця стаття витрат змінюється прямо пропорційно кількості продукції, що виробляється.

Постійні витрати – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі.

Наприклад. Прикладом постійних витрат є прямолінійна амортизація, орендна плата, витрати на забезпечення господарських потреб підприємства, заробітна плата адміністративного персоналу, відсотки по кредиту тощо. У реальному житті рідко можна знайти витрати, які по самій своїй суті є виключно постійними або змінними.

Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є умовно-змінними або умовно-постійними, тобто вони містять одночасно і змінні, і постійні витрати (наприклад, плата за послуги зв'язку включає постійну суму абонентної плати та змінну плату в залежності від тривалості часу розмов).

Отже, будь-які сукупні виробничі витрати у загальному вигляді можна визначити за наступною формулою:

$$y = a + bx$$

де

- y – загальна сума змінних витрат;
- x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);
- b – витрати на одиницю діяльності;
- a – сума постійних витрат.

При аналізі поведінки витрат треба мати на увазі, що постійні витрати ніколи не бувають абсолютно постійними. Вони відносно постійні лише в межах **релевантного діапазону**, тобто обсягу діяльності, в межах якого сума постійних витрат не змінюється.

Наприклад, сума лінійної амортизації обладнання буде постійною величиною до тих пір, поки підприємство не буде змушене придбати додаткове обладнання для розширення обсягу виробництва.

Напрями класифікації витрат

Одним з важливих питань організації планування, обліку та калькулювання собівартості продукції є класифікація витрат за різними ознаками, що забезпечує глибше вивчення складу й характеру витрат, дозволяє посилити контроль за ними і використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Класифікація витрат - це групування витрат за певними ознаками. Класифікація допомагає глибше зрозуміти суть витрат, вивчити порядок їх формування і мету використання.

Таблиця 2.2

Оцінка запасів та визначення фінансового результату

Виникнення витрат	Назва витрат	Тлумачення
Вплив на фінансові результати	Невичерпані	збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у майбутніх періодах
	Вичерпані	збільшення зобов'язань або зменшення

		активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді
Відношення до періоду виробництва	Витрати на продукцію	витрати, пов'язані з виробництвом готової продукції, виконанням робіт (послуг) або витрати, пов'язані із придбанням товарів для реалізації
	Витрати періоду	витрати, які не включаються в собівартість продукції й запасів і розглядаються як витрати того періоду, у якому вони були здійснені
Віднесення на собівартість продукції	Прямі	витрати, які пов'язані безпосередньо з виробництвом і можуть бути віднесені на конкретний виріб і розподілені на підставі техніко-економічних розрахунків
	Конверсійні	витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт
	Непрямі	це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом
Відношення до технологічного процесу	Основні	сукупність прямих витрат на виробництво продукції
	Накладні	витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва
Сфера виникнення	Виробничі	витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг)
	Невиробничі	витрати, які безпосередньо не залежать від процесів виробництва

Таблиця 2.3

Прийняття управлінських рішень

Виникнення витрат	Назва витрат	Тлумачення
Відношення до обсягу виробництва	Постійні	витрати, розмір яких не змінюється за певний період залежно від зміни обсягу виробництва
	Змінні	витрати, загальна сума яких змінюється прямо пропорційно обсягу виробництва
Вплив на прийняття рішень	Релевантні	витрати можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення
	Нерелевантні	витрати не залежать від прийнятого рішення
Оцінка різних	Дійсні (реальні)	витрати передбачають реальну сплату грошей або використання інших активів

альтернативних рішень	Можливі (уявні)	витрати показують втрачену вигоду, якщо вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення
Визначення собівартості додаткової одиниці продукції	Маржинальні	витрати на виробництво додаткової продукції
	Середні	середньоарифметичне значення витрат, що відносяться до виробництва продукції

Таблиця 2.4

Контроль і регулювання

Виникнення витрат	Назва витрат	Тлумачення
Ступень контролю і регулювання	Контрольовані	витрати, що знаходяться в межах контролю керівника, які він може регулювати і на які може впливати
	Неконтрольовані	витрати, що знаходяться поза межами контролю керівника, які він не може регулювати і на які не може впливати
	Регульовані	витрати, на величину яких може впливати керівник своїм рішенням
	Нерегульовані	витрати, на величину яких не може впливати керівник

Групування витрат за економічними елементами є незмінним для будь-якої галузі народного господарства, що дає можливість застосовувати його при формуванні фінансової та статистичної звітності про витрати виробництва.

2.3 Види витрат в системі управлінського обліку

В системі управлінського обліку відображаються витрати, згідно положення НП(с)БО № 16 «Витрати», яке регулює склад витрат та порядок їх визнання.

Склад витрат. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- *прямі матеріальні витрати;
- *прямі витрати на оплату праці;
- *інші прямі витрати;
- *змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованих товарів визначається за НП(с)БО № 9

«Запаси». Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

*До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

*До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

*До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витратна виправлення такого технічно неминучого браку.

Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє встановити напрямки та цільове призначення окремих видів витрат, обчислити їх у розрізі цехів та інших структурних підрозділів, визначити їх залежність від діяльності кожного підрозділу. Сума цих витрат формує виробничу собівартість продукції.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Таблиця 2.5

Орієнтовний перелік статей калькуляції для визначення виробничої собівартості

1	Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини і матеріалів
		Напівфабрикати
		Паливо й енергія на технологічні потреби
2	Інші прямі витрати	Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання
		Витрати внаслідок технічного-неминучого браку
3	Прямі витрати на оплату праці	Основна заробітна плата
		Додаткова заробітна плата
4	Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	Цехові та інші загальновиробничі витрати
		Інші виробничі витрати

Визнання витрат. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами **звітнього періоду** визнаються витрати, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства ,за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Таблиця 2.6

Не відображення витрат у звіті про фінансові результати

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:			
Платежі за договорами комісії	Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг	Погашення одержаних позик	Балансова вартість валюти

Вимоги управління передбачають окреме вивчення методики обліку витрат виробничої діяльності та необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності згруповань витрат, що застосовуються в обліку.

2.4 Методи вивчення поведінки витрат

Поведінка витрат залежить від виду витрат. Різні витрати, як і люди, поведуть себе по різному. Витрати в залежності від їх класифікації по різному реагують на зміни в господарській діяльності підприємства.

Розуміти взаємозв'язок між витратами та певними факторами дуже важливо, оскільки це дозволяє передбачити майбутні релевантні витрати, що необхідно для прийняття управлінських рішень.

Все те, що впливає на витрати називається фактором витрат. Нижче наведено приклад факторів витрат.

Оцінка витрат — це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі досліджень минулої діяльності. Вивчення поведінки витрат дає змогу зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Таблиця 2.7

Фактори витрат

Центр відповідальності та виникнення витрат	Фактори витрат
Виробництво	обсяг виробництва, кількість браку, ціна сировини й

	матеріалів, основні заробітна плата, кількість партій
Маркетинг	кількість продавців, кількість та види рекламних оголошень
Транспортування	вага вантажу, відстань, вид та марка автомобіля
Дослідження та розробки	кількість проектів, технічна складність їх реалізації
Обслуговування клієнтів	кількість клієнтів, час обслуговування, номенклатура товарів
Управління	кількість персоналу, рівень компетенції керівництва

2.5 Визначення функції витрат

Функція витрат — це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх чинника. Вона може бути описана таким рівнянням:

$$y = a + bx$$

де y — загальні витрати;

a — постійні витрати;

b — змінні витрати на одиницю продукції;

x — значення чинника витрат. (кількість одиниць продукції)

Наприклад, якщо постійні витрати підприємства становлять 9000 гривень, а середні змінні витрати на одиницю товару 13 гривень то звідси функція витрат підприємства матиме вигляд:

$$Y = 9000 + 13x$$

Отже, якщо підприємство планує реалізувати 248 одиниць товару, то загальні витрати становитимуть:

$$Y = 9000 + 13 \times 248 = 12\,224$$

Визначення функції витрат здійснюється різними методами, зокрема:

1. Метод аналізу рахунків — метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні й постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Магазин «Олівець» за звітний період реалізував 100 олівців. Аналіз витрат магазину

Таблиця 2.8

Аналіз рахунків

Рахунок	Загальні витрати	Постійні витрати	Змінні витрати	Змінні витрати на одиницю
Собівартість реалізованих товарів	200 000		200 000	70
Заробітна плата менеджера	12 000	12 000+		
Заробітна плата касира	5 000	5 000		
Витрати на оренду, амортизацію	80 000	80 000+		
Зарплата продавців і % від продажу	12 000	8 000	4 000	4
Витрати на рекламу та збут	10 000	2 000	8 000	3
РАЗОМ	319 000	107 000	212 000	77

За результатами аналізу функція витрат має наступний вигляд:

$$Y = 107\,000 + 77x$$

Отже, якщо магазин «Олівець» збільшить обсяг продажу до 120 олівців, а витрати на оренду та на заробітну плату менеджера зростуть на 12 000 грн, тоді заплановані бюджетні витрати магазину становитимуть:

$$(107\,000 + 12\,000) + (77 * 120) = 119\,000 + 9\,240 = 128\,240 \text{ грн}$$

Таблиця 2.9

Дані для визначення функції витрат

кількість днів роботи обладнання, місяць	машино-години, часи	витрати на обслуговування, грн
1	23	20 200
2	118	18 000
3	20	30 500
4	124	20 000
5	128	21 000
6	19	10 800
7	200	28 000

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

Практичне застосування методу вищої та нижчої точки використовуємо таблицю 11 і розрахуємо різницю між витратами в вищій та нижчій точках діяльності.

Отже, при зростанні обсягу діяльності на 181 машино-годину загальні витрати зросли на 17 200 грн. Звідси змінні витрати на 1 машино-годину становлять:

$$17\ 200 : 181 = 95,03 \text{ грн.}$$

Таблиця 2.10

Розрахунки для визначення функції витрат методом вищої-нижчої точки

Результат	Фактор витрат, машино години	Витрати на обслуговування устаткування
Найвище значення фактора витрат	200	28 000
Найменше значення фактора витрат	19	10 800
Різниця	181	17 200

Виходячи з цього постійні витрати дорівнюють:

$$28\ 000 - (200 * 95,03) = 28\ 000 - 19\ 006 = 8\ 994 \text{ грн;}$$

або

$$10\ 800 - (19 * 95,03) = 10\ 800 - 1806 = 8\ 994 \text{ грн}$$

Функція витрат має такий вигляд : $Y = 8\ 994 + 95,03x$

3. Метод найменших квадратів – це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат а і b так, що сума квадратів відстані

від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою. Але з точки зору практичності, цей метод складний та потребує значних витрат часу. Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

Таблиця 2.11

$\sum y = na + b\sum x$	де, x – незалежна змінна величина;	Наведену систему необхідно розв'язувати у такій послідовності:
	y – залежна змінна величина ;	1) Розрахувати значення \sum для y, x, xy, x^2, n
	a - загальні постійні витрати;	2) Здійснити підставлення розрахованих величин у рівняння.
$\sum xy = a\sum x + b\sum x^2$	b - ставка змінних витрат на одиницю діяльності	3) Розв'язати систем рівнянь для ставки змінних витрат (b)
	n -кількість спостережень	4) Розв'язати одне з рівнянь для визначення загальної суми постійних витрат (a).

4. Технологічний аналіз - такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Його перевага: він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності, але потребує значних витрат часу і коштів.

5. Метод візуального аналізу - це графічний підхід до визначення функції витрат, коли аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

6. Метод прямого розрахунку – це метод визначення функції витрат на основі визначеної умови, що змінні витрати уявляють собою різницю між сукупними витратами на найвищому та найнижчому рівнях діяльності підприємства. Функція витрат, що побудована методом прямого розрахунку, може не відбивати реальну залежність між витратами і їх фактором, якщо всі інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками.

7. Метод аналізу лінійної регресії полягає в знаходженні рівняння, що описує поведінку прямої витрат, при якій сума квадратів вертикальних відхилень буде мінімальною. Цей метод полягає у знаходженні рішення системи двох рівнянь, що дозволяють знайти постійні витрати та змінні витрати на одиницю діяльності. Рішення даним методом є більш точним, але і більш складним із-за великого обсягу розрахунків, тому потребує використання комп'ютерів.

Завдання для практичного заняття 2:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Функція витрат та мета визначення функції витрат на підприємстві.
- 2) Наведіть класифікацію витрат підприємства з прикладами
- 3) Навіщо на підприємстві необхідно класифікувати витрати
- 4) Перспективи розвитку управлінського обліку на підприємстві.
- 5) Закордонний досвід організації управлінського обліку на підприємстві.

2. **Складіть глосарій термінів:** витрати; основні витрати; об'єкт витрат; прямі витрати на оплату праці; виробничі накладні витрати, управлінська звітність, функція витрат.

3. Практичні вправи:

Практична вправа 1. Визначте, які з нижченаведених витрат належать до постійних або змінних:

1. заробітна плата охоронця; 2. амортизація обладнання прямолінійним методом; 3. амортизація обладнання виробничим методом; 4. пряма зарплата; 5. прямі матеріали; 6. оренда; 7. електроенергія; 8. зарплата бухгалтера; 9. зарплата верстатника; 10. зарплата водія таксі.

Практична вправа 2. Для кожної з наведених статей визначити, вони є витратами періоду чи продукції:

1. амортизація будівельного складу; 2. амортизація трактора у колгоспі; 3. зарплата пілотів в аеропорту; 4. зарплата диспетчер в таксі; 5. витрати на придбання хмелю для виробництва пива. 6. витрати на придбання етилового спирту; 7. зарплата охоронців в університеті; 8. витрати університету на оплату комунальних послуг; 9. зарплата директора підприємства; 10. придбання заліза для виробництва дерев'яних столів.

Практична вправа 3. Підприємство виробляє кріплення з заліза. Впродовж місяця підприємство понесло наступні витрати:

Зарплата, грн	Матеріали, грн
Керівник – 6 000	Залізо – 3 000
Бухгалтер – 4 600	Мідь – 1 200
Фрезерувальник – 3 000	Запасні частини – 1 500

Визначити прямі витрати підприємства

Практична вправа 4. Виробничі витрати підприємства складають, грн:

Прямі матеріали	20 000
Пряма заробітна плата	12 000
Інші прямі витрати	2 000
Витрати електроенергії	21 000
Заробітна плата бухгалтера	4 200

Визначити суму основних витрат

Практична вправа 5. Запас готової продукції на початок квітня становить 10 000 грн. Упродовж звітнього періоду витрати підприємства становлять:

Заробітна плата робітників основного виробництва	50 000
Прямі матеріали	10 000
Амортизація верстатів	12 000
Витрати на рекламу	4 000
Заробітна плата охоронців	5 000
Заробітна плата водіїв	6 000

Собівартість реалізованої продукції становить 50 000 грн. Визначити запас готової продукції на кінець звітнього періоду

Практична вправа 6. Загальні витрати підприємства на виробництво 18 000 одиниць продукції становили 360 000 грн (змінні витрати на одиницю складають 5 грн).

Визначити витрати підприємства на виробництво 20 000 одиниць продукцію

Практична вправа 7. Загальні витрати на виробництво 7 000 одиниць продукції становили 99 000 (змінні 49 000 грн)

Визначити загальні витрати на виробництво 5 000 одиниць

Практична вправа 8. Витрати дошкільного дитячого закладу залежать від кількості дітей. Є така інформація:

Кількість дітей	Дохід, грн	Витрати, грн
120	60 000	20 000
150	80 000	40 000
170	90 000	55 000
188	98 000	70 000
190	100 000	72 000
191	102 000	73 000

Визначити маржинальні витрати та маржинальний дохід у разі набору 191 малюка

Практична вправа 9. Витрати контакт-центру «Simply Contact» складають:

-Абонентська плата 1 200 грн; - Вартість кожного дзвінка 0,4 грн.

В березні місяці було зроблено 5 600 дзвінків, в квітні 6 200 дзвінка.

Необхідно:

-Розрахувати витрати контакт центру на користування телефону в березні та квітні;

-Розрахувати витрати на 1(один) дзвінок в березні та квітні;

-Визначити маржинальні витрати на 1 додатковий дзвінок в березні та квітні;

Практична вправа 10. Витрати підприємства за перше півріччя складають:

Місяць	Кількість копій	Загальні витрати, грн
січень	1 500	1 600
лютий	2 000	2 000
березень	3 000	2 500
квітень	4 000	3 000
травень	8 000	5 000
червень	5 000	4 000

Визначити функцію витрат підприємства методом вищої – нижчої точки.

Практична вправа 11. Оплата праці робітника здійснюється у розмірі 30 грн на годину. Понаднормові витрати годин праці виплачуються у потрійному розмірі. Робітник по плану відпрацює 40 годин на тиждень. Відпрацював 46 годин на тиждень.

Визначити суму прямих витрат на оплату праці та суму заробітної плати

Практична вправа 12. Залишки матеріалу на початок жовтня становили 200 кг по 3 у.о. за кілограм. Закупівлі матеріалу за жовтень склали:

5-е жовтня - 100 кг по 3,2 у.о. за кілограм;

12-е жовтня - 150 кг по 3,4 у.о. за кілограм;

24-е жовтня - 250 кг по 3,5 у.о. за кілограм.

Всього було використано у виробництві за жовтень 450 кг матеріалів. Списання матеріалів компанія враховує методом ФІФО.

Чому дорівнює вартість матеріалів, використаних на виробництво продукції в минулому періоді?

Завдання для самостійного опрацювання заняття 2:

1. Теми для доповідей:

- 1) Класифікація витрат та їх поведінка.
- 2) Побудова обліку витрат
- 3) Класифікація витрат для визначення виробничої собівартості продукції
- 4) Управління витратами на підприємстві.
- 5) Центри відповідальності на підприємстві та їх роль у класифікації витрат.

2. Дайте відповіді на тестові завдання:

1) Головним об'єктом аналізу в процесі управління є:

- а) витрати;
- б) доходи;
- в) основні витрати;
- г) видатки.

2. Скільки існує напрямів класифікації витрат?

- а) 3;
- б) 9;
- в) 5;
- г) 7.

3. Поведінка витрат це –

- а) характер їх реагування на зміни в діяльності підприємства;
- б) характер реагування витрат на зміни у видатках підприємства;
- в) характер реагування витрат на зміни у доходах підприємства;
- г) характер реагування витрат на зміни у витратах підприємства.

4) Маржинальні витрати - це

- а) витрати, що становлять різницю між кількома рішеннями;
- б) витрати, що потребують сплати грошей;
- в) витрати на виробництво додаткової продукції;
- г) коли вибір одного вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

5) Скільки існує методів визначення функції витрат?

- а) 3;
- б) 8;
- в) 7;
- г) 5.

6) Яким рівнянням може бути описана функція витрат?

- а) $y/a = a + bx$;
- б) $y = a + bx$;
- в) $y = a + b+x$;
- г) $y = a^2 + bx$.

7) Яке П(с)БО визначає методологічні засади про витрати підприємства?

- а) п(с)бо № 7;
- б) п(с)бо № 16;
- в) п(с)бо № 9;
- г) п(с)бо № 15.

8) Облік витрат акумулює й систематизує витрати для:

- а) забезпечення контролю;
- б) оцінки запасів і визначення фінансового результату;
- в) прийняття управлінських рішень;
- г) всі відповіді вірні.

9) У якому центру відповідальності відповідає кількість персоналу та рівень компетенції керівництва?

- а) виробництво;
- б) управління;
- в) маркетинг;
- г) транспортування.

10) Які витрати включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

- а) прямі матеріальні витрати;
- б) прямі витрати на оплату праці;
- в) інші прямі витрати;
- г) усі відповіді вірні.

Інформаційні джерела до заняття 2:

1. Різун В. В. Теорія масової комунікації: підруч. для студ. галузі 0303 «журналістика та інформація» //К.: Видавничий центр «Просвіта». – 2008. – С. 55.

2. Дубов Д. В., Ожеван О. А., Гнатюк Л. Інформаційне суспільство в Україні: глобальні виклики та національні можливості: аналіт. доп //Стратегічні пріоритети. – 2011. – С. 149.

3. Войнаренко М. П. Інформаційні системи і технології в управлінні організацією //Вінниця: Едельвейс і К. – 2015.

4. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку //Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №. 4. – С. 3-13.

5. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник //К.: лібра. – 2003. – Т. 356.

6. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський облік: управлінський аспект: Пер. з англ //М.: Фінанси і статистика. – 2000.

7. Чабанюк О. А., Вшивкова О. І. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА ЯК СКЛАДОВА СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ БІЗНЕСУ //Усі матеріали подаються в авторській редакції. – 2017. – С. 106.

8. Герасимова Л. Н. Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов. Учебник //М.: Юрайт. – 2014.

9. Головка Т. В. Фінансовий облік-1. Підручник //К.: КНЕУ. – 2008. – С. 50-55

Наполеон Бонапарт: В управлінні не повинно бути напіввідповідальних - воно з неминучістю веде до приховуванні витрат і невиконання законів.

3 ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Розглянуто:

- поняття та роль центрів відповідальності;
- поняття та визначення центрів виникнення витрат;
- класифікація центрів відповідальності;
- концепція центрів та обліку відповідальності;
- оцінка діяльності центрів доходу, прибутку, витрат.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- визначати напрями підвищення ефективності формування фінансових ресурсів, їх розподілу та контролю використання на рівні держави та підприємств різних організаційно-правових форм власності при веденні обліку витрат за центрами відповідальності.

3.1 Поняття та роль центрів відповідальності

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка залежить від складності виробництва та технологічних процесів. Структура підприємства складається з підрозділів, які взаємодіють між собою. В залежності від функцій підрозділу мають різні назви: цех, відділ, служба, відділення, департамент. У кожному підрозділі є відповідальний менеджер, який відповідає за його роботу. На великих підприємствах більшість менеджерів середнього та вищого управління мають право самостійно приймати рішення. Це означає, що за кожне прийняте рішення менеджер несе відповідальність. Виходить, що будь-який структурний підрозділ підприємства виступає центром відповідальності. Ефективність центру відповідальності визначається двома параметрами: досягненням певних цілей та ефективністю використання ресурсів. При цьому найбільш ефективним є центр відповідальності, який виконав поставлені перед ним цілі, витративши мінімальну кількість ресурсів.

Розподіл підприємства на центри відповідальності й класифікація витрат є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, що являє собою найважливіший елемент усієї системи контролінгу.

Цілеспрямована підготовка управлінської інформації дозволяє використовувати її оперативно і з максимальною корисністю. Підготувати управлінське рішення означає, перш за все, проаналізувати і оцінити реальний стан на підприємстві на поточний момент. Для підготовки управлінської інформації контролінг використовує різні технології аналізу, прогнозу, планування і контролю.

Центр відповідальності - сукупність функціональних дій, результативність роботи яких несе відповідальна особа.

Облік відповідальності - система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності.

Таблиця 3.1

Принципи функціонування системи обліку за центрами відповідальності

менеджери відповідають за роботу конкретного підрозділу	менеджери визначають цілі	менеджери повинні досягти поставлену мету перед ними
визначення ролі обліку в системі мотивації працівників	звіти про виконання планів та бюджетів	оперативне інформування керівництва, щодо діяльності сегменту.

Менеджер який відповідає за конкретний центр відповідальності має такі повноваження, а саме ухвалення рішень стосовно використання ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових); його повноважень вистачає для досягнення поставлених цілей; порівнює планові та фактичні показники, звітує перед вищим керівництвом.

3.2 Поняття та визначення центрів виникнення витрат

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних структурних підрозділів і рівнів управління. Систематичний контроль за виконанням затверджених бюджетів та оптимізації витрат. Центри витрат - первинні виробничі та обслуговуючі одиниці згруповані за обладнанням та його функціональним призначенням в

технологічному процесі та організаційною приналежністю виділені в окремий об'єкт обліку для контролю і управління витратами та калькулювання собівартості продукції або процесу. Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення для кожного підприємства індивідуальна. Групування витрат за центрами витрат пов'язане з додатковими обліково-розрахунковими роботами. Групування витрат за центрами, по суті, являє складову частину системи калькулювання і його краще здійснювати у єдності з калькуляційним обліком.

Тому доцільність їх введення необхідно оцінити з точки зору корисності додаткової інформації щодо витрат виробництва. Центри витрат, як і місця виникнення витрат, класифікують за відношенням до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі і умовні.

У системі управління вищий керівник має контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони, в свою чергу, повинні здійснювати самоконтроль і інформувати вище керівництво про результати діяльності.

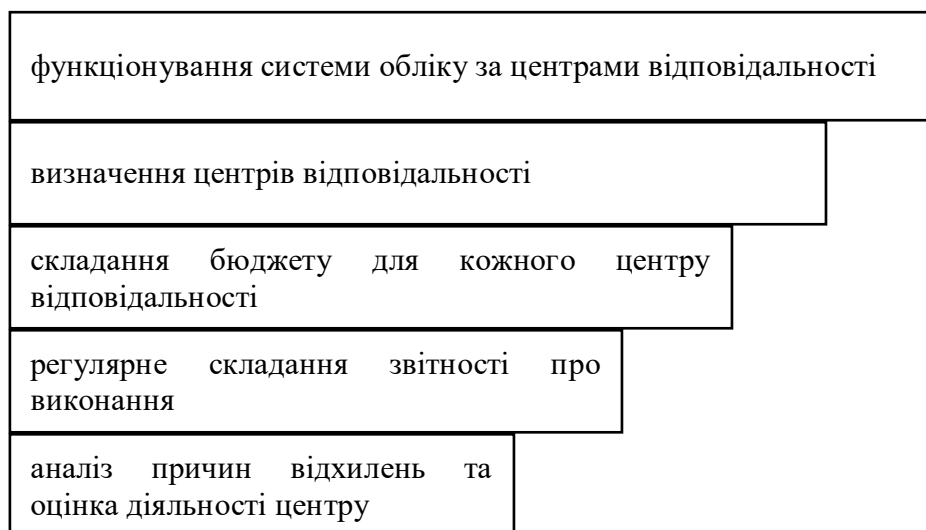


Рисунок 3.1 Документально-інформаційний супровід функціонування центру відповідальності

Основним завданням у теперішньому процесі управління підприємством за допомогою центрів відповідальності полягає не у контролі, а у допомозі організації самоконтролю та надавання інформації менеджерам у складанні

звітів про виконання планів і бюджетів для оцінки результатів діяльності конкретних центрів відповідальності та підприємства в цілому.

3.3 Класифікація центрів відповідальності

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу визначити чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходу; центр прибутку, центр інвестицій.

Таблиця 3.2

За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності:

Назва центру	Визначення
обслуговуючі	роблять послуги іншим центрам усередині підприємства
матеріальні	служать для заготовляння й зберігання матеріалів
виробничі	підрозділи основного й допоміжного виробництв
збутові	займаються реалізацією продукції
управлінські	управління, бухгалтерія, юридичний відділ.

Центр доходу -це підрозділ керівник якого контролює доходи але не контр витрати та інвестиції для оцінки цього треба порівняти фактичні доходи з бюджетом, визначити відхилення та проаналізувати причини їх виникнення.

Центром витрат вважають такий підрозділ, керівник якого контролює лише витрати на його діяльність і не може контролювати доходи. Оцінка діяльності центрів витрат здійснюється на підставі звітів про виконання бюджетів шляхом аналізу відхилень від стандартних витрат або за методом «тариф-година-машина»,

Центр прибутку - це такий підрозділ, керівник якого контролює витрати і доходи підрозділу, але не має права розподілу та контролю використання прибутку.

Центром інвестицій називають такий підрозділ, керівник якого контролює як витрати та доходи, так і розподіл та використання прибутку. Це можуть бути підрозділи на самостійному балансі, філії, дочірні підприємства, та інше.

3.4 Концепція центрів та обліку відповідальності

У системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати діяльність менеджера нижчого рівня, а вони здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю існує система обліку відповідальності.

Концепцію центрів та обліку відповідальності вперше сформулював Джон А. Хіггінс (США, 50 роки ХХ ст.). На сучасному етапі розвитку завданнями такої системи обліку є не лише встановлення персональної відповідальності для контролю, а допомога в організації самоконтролю, тобто допомога у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів.

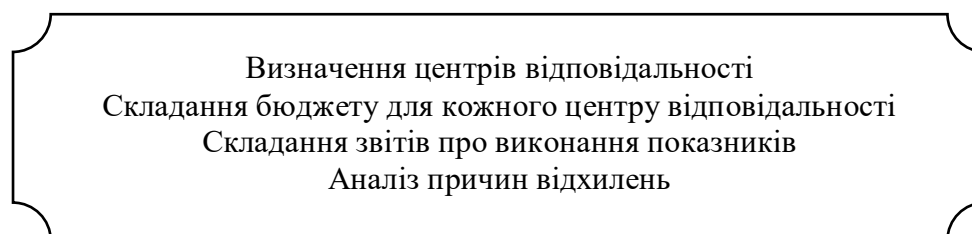


Рисунок 3.2 Складові успішного функціонування за центрами відповідальності

Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає їх систематизації і кодування за кожним центром відповідальності так, наприклад код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру:

001 - ознака діяльності (основна);

002 - функція (виробництво, збут, адміністрування.);

003 - структурна одиниця (цех 1);

004 - стаття витрат (транспортно-заготівельні витрати);

005 - контрольованість витрат (визначає міру відповідальності начальника цеху);

006 - код об'єкту витрат (код виробу чи замовлення).

То що ж може означати запис, зроблений у дебет рахунка 23 «Виробництво»...?

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюються у Звіті центру відповідальності, зміст, форма, періодичність складання яких є різною на кожному підприємстві.

3.5 Оцінка діяльності центрів інвестицій, доходу, витрат, прибутку

Система управління підприємством неможлива без оцінки діяльності центрів витрат. Оцінити функціонування центрів відповідальності можна завдяки показникам які пов'язані з функціонуванням підприємства. Так одним з них є умовний зв'язок з цілями розвитку підприємства, який залежить від прийнятих топ-менеджментом рішення, стосовно витрачених ресурсів на досягнення поставлених цілей. Другим показником виступає балансова залежність між оперативними, тактичними та стратегічними цілями підприємства. Третій показник залежить від діяльності працівників, за допомогою інфографіки робочого часу керівництво має змогу контролювати діяльність працівників, розуміти витрати часу на роботу. Четвертий показник показує діяльність керівництва. За допомогою досягнутих цілей можна визначатися з ефективністю керівництва.

Вибір показників оцінювання центрів діяльності залежить насамперед від типу центру. Діяльність центрів витрат оцінюють переважно на основі аналізу відхилень від запланованих або стандартних витрат.

Центр інвестицій

Оцінку діяльності таких підрозділів здійснюють головним чином за показниками прибутковості інвестицій. Найпоширенішим показником результативності для інвестиційного центру є показник прибутковості інвестицій **ROI**, який визначається за формулою:

ROI – операційний прибуток / середні операційні активи,

де операційний прибуток — це прибуток до сплати відсотка за кредит і податку на прибуток, а операційні активи — це всі активи, інвестовані для отримання

операційного прибутку, в тому числі грошові кошти, дебіторська заборгованість, товарноматеріальні запаси, земля, будівлі й обладнання.

Однак використання **ROI** має деякі проблеми стосовно того, як оцінювати необоротні активи: за балансовою вартістю активів чи за їх історичною вартістю чи поточною вартістю. Використовують переважно історичну вартість і чисту балансову вартість активів.

ROI

маржа × оборотність активів

(операційний прибуток / обсяг продаж) × (обсяг продаж / середні операційні активи)

Застосування коефіцієнта рентабельності інвестицій (**ROI**) має свої переваги і недоліки. Переваги полягають у тому, що він:

- по-перше, заохочує менеджерів зосередитися на співвідношенні між обсягами продажу, витратами та інвестиціями, що і має здійснювати менеджер інвестиційного центру;
- по-друге, підтримує зусилля менеджерів сконцентруватися на ефективності витрат;
- по-третє, націлює менеджерів зосередитися на ефективності операційних активів.

Проте надмірний акцент на ROI може стати причиною короткозорої поведінки.

Часто згадують два негативні аспекти, що асоціюються з **ROI**:

1. може спричинити вузьке фокусування на прибутковості підрозділу за рахунок прибутковості всієї організації, тобто менеджер підрозділу обирає лише ті інвестиційні проекти, які збільшують ROI його підрозділу, не звертаючи увагу на загальну прибутковість проекту.
2. заохочує менеджерів концентруватися на короткотерміновому періоді за рахунок перспективи.

Одним із головних недоліків показника ROI називають, той факт, що він вимірюється в процентах. Менеджери можуть маніпулювати цією пропорцією за рахунок зменшення рівня інвестицій, а не збільшення прибутку.

Центр доходу

Центри доходу відповідають за дохід, який вони приносять підприємству в процесі своєї діяльності. Для того щоб відповідати за дохід, підрозділ повинен мати можливість впливати на його рівень. Тому центром доходу може виступати підрозділ підприємства, що займається реалізацією готової продукції, товарів і послуг, тобто функціонально призначений для одержання доходу (відділ продажів, склад-магазин, оптова база, мережа агентів, фірмових магазинів тощо).

Вибираючи дохід за основний оціночний критерій, необхідно врахувати такі правила:

- доходи повинні бути сформовані об'єктивно, незалежно від величини доходу всього суб'єкта господарювання;
- зростання доходів одного підрозділу не повинен вести до зниження доходів в цілому по підприємству (організації).
- критерієм оцінки діяльності менеджерів служить величина зароблених доходів.

Центр витрат

Центри витрат утворюють ті підрозділи підприємства, які для виконання своїх функціональних обов'язків споживають різні ресурси і таким чином впливають на витрати. Відповідно центри витрат відповідають за їх величину. Прикладом Центрів витрат є різні виробничі підрозділи і функціональні служби (цех, склад, бухгалтерія, реклама, охорона тощо).

При формуванні центрів витрат промислового підприємства необхідно враховувати наступне:

- кожен центр витрат має бути окремою сферою відповідальності;
- центр витрат повинен об'єднувати однотипні машини і робочі місця, що зумовлюють витрати однорідного характеру;
- усі витрати за їх видами повинні списуватися на центри витрат.

Формуванню центрів витрат сприяє:

- раціоналізації структури витрат;

- контролю та оперативного реагування на відхилення витрат;
- скорочення відхилень фактичних витрат від нормативних;
- зменшення витрат з урахуванням відповідальності посадових осіб.

Центр прибутку

Центрами прибутку на підприємстві є виділені у відокремлені бізнес-одиниці - виробничі підрозділи. Прикладом такого роду можуть бути: госпрозрахункові структурні підрозділи, виділені на окремий баланс; дочірні підприємства.

Керівники з прибутку мають виконувати такі завдання:

- приймати управлінські рішення в галузі фінансів та економіки суб'єкта господарювання;
- контролювати і доходи, і витрати своїх підрозділів;
- забезпечувати зростання прибутку, оскільки саме за цим показником оцінюється ефективність їх діяльності;
- реалізувати розширені повноваження, за які вони відповідають в більшій мірі, ніж менеджери центрів витрат.

Головною метою центру прибутку є максимізація прибутку на основі оптимізації трьох чинників: спожитих ресурсів, обсягу виготовленої продукції і ціни.

Завдання до практичного заняття 3:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Принципи функціонування системи обліку на підприємстві.
- 2) Центри виникнення витрат на підприємстві.
- 3) Функціонування центрів доходів, витрат, прибутку, інвестицій

2. Вправи для виконання

Вправа для виконання 1. Підприємство виготовило продукцію, на виробництво якої було витрачено матеріалів 5 м² вартістю 12 грн за одиницю. Упродовж періоду виготовлено 1000 од. продукції, а фактичні матеріальні витрати становили 5 200 м² загальною вартістю 60 400 грн.

Визначити відхилення матеріальних витрат.

Практична вправа 2. Наведіть приклад, хто саме на підприємстві може відповідати за центр відповідальності (інвестицій, доходу, витрат, прибутку).

Практична вправа 3. Маржа становить 50%. Оборотність активів 8000 грн. Чистий операційний прибуток 3 700 грн. Витрати 1 200 грн.

Визначити показник ROI.

Завдання для самостійного опрацювання заняття 3:

1. Теми для доповідей:

- 1) Управлінський облік за центрами відповідальності
- 2) Організація обліку витрат за центром доходу
- 3) Організація обліку витрат за центром витрат
- 4) Облік і внутрішній контроль витрат на підприємстві
- 5) Структурування підходів до управлінського обліку витрат

2. Складіть таблицю, використовуючи лекційний матеріал та запропановані інформаційні джерела до заняття 3.

Класифікаційна ознака	Центри відповідальності
За метою управління	
За рівнем управління	
За обсягом відповідальності	
За відношенням до внутрішньогосподарського контролю	
За ступенем агрегованості	
За відношенням до основної діяльності	

Інформаційні джерела до заняття 3:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com>

2. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

4. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, від 1 вересня 2010 р. (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

5. Нападовська Л.В. Управлінський облік [Текст] : підруч. для вузів / Л.В.Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов.– К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010.– 648 с.

4 СИСТЕМА ТА МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ

Розглянуто:

- облік і розподіл витрат;
- мета і сутність калькулювання витрат;
- поняття калькулювання собівартості продукції та калькуляційної одиниці;
- система позамовного калькулювання витрат;
- система процесного калькулювання витрат.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- використовувати теоретичні, організаційні та методичні засади аудиту при вивченні системи та методів калькулювання витрат.
- демонструвати навички володіння загальнонауковими та спеціальними методами дослідження економічних явищ і процесів на підприємстві під час ведення обліку та розподілу витрат.

4.1 Облік і розподіл витрат

В умовах жорсткої конкуренції між підприємствами, більше шансів на перемогу має те, яке в будь-який момент може визначити, яка продукція має найбільший попит, які товари є на складі і в якому обсязі слід здійснювати подальше їх виробництво чи реалізацію або припинення випуску продукції.

Для забезпечення обліку витрат на підприємствах необхідно визначитися з господарськими процесами виробництва та видами продукції. У плані рахунків передбачено рахунки 8 і 9 класів для відображення таких витрат.

Кожне підприємство виходячи із специфіки своєї господарської діяльності використовує ту чи іншу сукупність рахунків і закріплює прийняте рішення наказом про облікову політику.

Залежно від напрямку статутної діяльності, підприємства дуже істотно відрізняються одне від одного за технологічним процесом, за організаційною

структурою, за взаємозв'язками з партнерами та контрагентами, а також за взаємозалежністю між окремими структурними підрозділами всередині себе.

Рахунки класу 9 призначені для узагальнення інформації про витрати за всіма видами звичайної діяльності та видами операцій, пов'язаними з надзвичайними подіями.

Формування інформації про витрати, понесені підприємством у процесі звичайної діяльності, здійснюються у розрізі груп операцій, що належать до звичайної діяльності: промислово-виробничих, фінансових операцій, торгових і виробничих операцій з виконанням робіт і надання послуг, а також звичайних операцій та операцій які не пов'язані з основною діяльністю підприємства.

З метою бухгалтерського обліку, аналізу та планування витрат на підприємствах, їх об'єднують в однорідні групи за різними ознаками. Загалом витрати групуються та обліковуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат. Більш детально про витрати, див. тему 2.

Поточні виробничі та пов'язані з виробництвом витрати є циклічними або безперервними. Поточні витрати формують собівартість продукції і таким чином безпосередньо впливають на величину прибутку — головний показник діяльності підприємства.

Планування витрат за їх видами, тобто однорідними економічними елементами, показує ресурсний аспект витрат, що має важливе значення для аналізу собівартості продукції і виявлення резервів її зниження.

Залежно від конкретних управлінських завдань, що стоять перед підприємством у той чи інший момент, визначається ступінь точності, необхідної для їх виміру.

Для визначення вартості виробленої продукції, фінансового результату, правильної оцінки балансової вартості нереалізованих запасів готової продукції є потреба їх оцінки не лише за прямими виробничими витратами, але й за сукупними витратами на їх виробництво, для чого необхідно забезпечити розподіл в установленому порядку непрямих (накладних, загальновиробничих)

витрат. Ці витрати розподіляються на різні центри витрат не прямо, а опосередковано — із застосуванням певних розрахунків.

4.2 Мета і сутність калькулювання витрат

Прийнята в управлінському обліку система калькулювання собівартості може застосовуватися не лише для прийняття рішень щодо конкретних видів продукції та діяльності підприємства загалом, але застосовується і в бухгалтерському обліку виробничих витрат, запасів, фінансового результату. Правильно обрана система калькулювання впливає і на дані податкового обліку — адже від неї залежить оцінка запасів, зокрема нереалізованих залишків готової продукції і їх матеріальної складової

Об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Об'єкт калькулювання – одиниця продукції чи послуги, яку виробляє організація і яка потребує визначення її собівартості.

Мета калькулювання собівартості продукції полягає у встановленні рівня цехової, виробничої і повної собівартості одиниці продукції.

Суть калькулювання як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут). Отже, калькулювання являє собою процес оцінювання результатів господарських процесів: постачання, виробництва, реалізації. Більш детально розглянемо цей процес на прикладі калькулювання собівартості виробництва продукції у наступному підрозділі.

Калькулювання потрібне для вирішення низки економічних завдань: обґрунтування цін на вироби, обчислення рентабельності виробництва, аналізу витрат на виробництво однакових виробів на різних підприємствах, визначення економічної ефективності різних організаційно-технічних заходів. На підприємствах, як правило, складають (обчислюють) планові та фактичні

калькуляції витрат. Перші обчислюють за плановими нормами витрат, другі за їх фактичним рівнем.

4.3 Поняття калькулювання собівартості продукції та калькуляційної одиниці

Для кожного об'єкту калькулювання вибирається калькуляційна одиниця - одиниця його кількісного виміру.

Методи обліку витрат це сукупність прийомів і способів, у процесі яких здійснюється групування та розподіл витрат за об'єктами (носіями витрат) для обчислення собівартості. Щоб бухгалтеру визначитися з вибором методу обліку витрат і калькулювання, необхідно вміти розрізняти об'єкти витрат.

Таблиця 4.1.

Приклади об'єктів витрат у лісовому господарстві

Об'єкт	Приклад
Вироби	Будинки
Послуги	Будування різних об'єктів житла, ремонт споруд
Проекти	Реконструкція будівель
Замовники	Юридичні, фізичні особи, держава
Діяльність	Контроль якості будівництва
Підрозділи	Бухгалтерія, економічний відділ, робітники основного виробництва, супутні підрядники
Регіони	Дніпропетровська обл. та прилежні райони міста

Система виробничого обліку - це система обліку, що забезпечує можливість калькулювання та контролю собівартості об'єктів витрат.

У світовій практиці господарювання застосовуються різні методи калькулювання, що зумовлено різним призначенням калькуляцій, типом виробництва та традиціями внутрішньо-фірмового управління. Істотно впливають на методи калькулювання широта номенклатури продукції підприємства та специфіка виробництва. Найчастіше використовується калькулювання за повними й неповними витратами.

Єдина ставка розподілу накладних витрат застосовується за умов виробництва однорідної продукції однакової складності.

Наприклад, підприємство виготовляє один вид продукції — металеві голки. Загальновиробничі витрати підприємства становлять 60 000 грн, а продуктивний час праці — 2 000 годин.

Виходячи з цього, ставка розподілу загальновиробничих витрат дорівнює:

$$60\ 000 / 2\ 000 = 30 \text{ грн/год.}$$

За умов різної складності праці у різних виробничих підрозділах доцільніше застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

Найрозповсюдженими базами розподілу є: години праці робітників; машино-години; пряма заробітна плата; прямі матеріали; основні витрати; кількість продукції.

Наприклад. Виробничий цех та ремонтний цех розташовані в одній будівлі, загальною площею 18 000 м². Загальна площа виробничого цеху становить 12 000 м², а ремонтного 6 000 м² (18 000 – 12 000). Витрати на утримання всієї будівлі становлять 150 000 грн. Витрати пропорційно розподіляються між цехами в залежності від площі, тобто:

$$\text{Виробничий цех } (12\ 000 / 18\ 000) * 150\ 000 = 100\ 000 \text{ грн}$$

$$\text{Ремонтний цех } (6\ 000 / 18\ 000) * 150\ 000 = 50\ 000 \text{ грн.}$$

Використання годин праці робітників як бази розподілу накладних витрат виправдане у підрозділах, де переважає ручна праця і впроваджена надійна система обліку робочого часу, що дає змогу легко отримати необхідну інформацію.

Розподіл накладних витрат на базі машино-годин є доцільним у механізованих та автоматизованих підрозділах, оскільки переважна частина накладних витрат (амортизація, ремонт, енергія тощо) пов'язана з устаткуванням. Але обов'язковою умовою застосування цієї бази є достовірний та оперативний облік роботи устаткування.

Прямі витрати на оплату праці як базу розподілу широко використовують у практиці, оскільки інформацію про неї легко отримати безпосередньо з даних бухгалтерського обліку.

Прямі матеріальні витрати як базу розподілу використовують нечасто, оскільки лише незначна частина накладних витрат є функцією прямих матеріальних витрат.

4.4 Система позамовного калькулювання витрат

Метою обліку витрат на виробництво є визначення розміру витрат, які припадають на кожен окрему операцію або кожний вид продукції.

Система за калькулюванням повних витрат.

Сутність системи обліку повних витрат полягає в тому, що в собівартість продукції включаються усі витрати на її виробництво і реалізацію.

Система, яка базується на використанні методу обліку витрат і калькулювання повної собівартості, включає збір інформації про витрати, калькулювання повної собівартості продукції та видачу інформації про витрати, називається системою обліку та калькулювання за повними витратами. До складу повної собівартості продукції входять прямі й непрямі, виробничі й невиробничі витрати. Основні елементи повної собівартості відображено на рис. 4.1. Витрати, які не можливо безпосередньо віднести на продукцію, розподіляють спочатку за центрами відповідальності, де вони виникли, а потім переносяться на собівартість конкретних видів продукції пропорційно вибраній базі розподілу.

Сучасні підходи до калькулювання повної собівартості полягають у розподілі всіх витрат виробництва між виготовленою продукцією та вартістю запасів. У зв'язку з цим невиробничі витрати не розподіляють на продукти, а відносять безпосередньо на витрати періоду та в подальшому процесі обліку вони впливають на визначення прибутків та збитків.

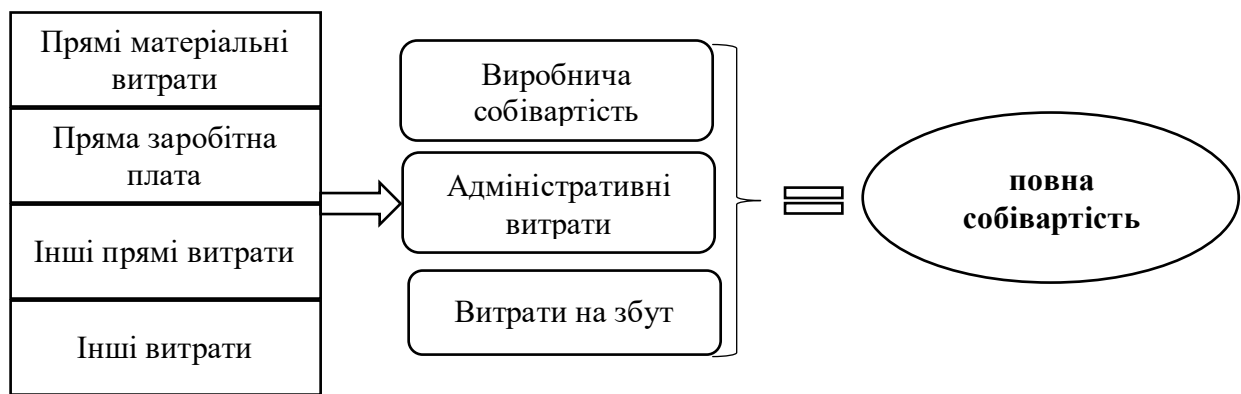


Рисунок 4.1 Елементи повної собівартості

Можна виділити 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.

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.

Система за калькулюванням неповних витрат .

Калькулювання змінних витрат - метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат.

Директ-костинг (система обліку змінних витрат) - це система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат. У системі

«директ-костинг» використовується два основні показники: маржинальний дохід (сума покриття) і операційний прибуток.

Маржинальний дохід - це різниця між доходом від реалізації і продукції і сумою змінних затрат. Він є проміжним фінансовим результатом, який повинен забезпечити покриття постійних витрат і отримання прибутку.

маржинальний дохід = дохід від реалізації – змінні витрати

маржинальний дохід = ціна одиниці продукції – змінна собівартість одиниці

Операційний прибуток — це прибуток від основної діяльності підприємства, тобто від виробництва і реалізації продукції, послуг, робіт.

Перевагами системи калькулювання неповних витрат є:

- звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат, більшою мірою відповідають інтересам керівників підприємства, оскільки дають змогу приймати поточні рішення і здійснювати оцінку окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, категорій замовників тощо);
- спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення певних виробів;
- величина операційного прибутку перебуває у прямій залежності від обсягу реалізації.

Вадами системи калькулювання неповних витрат вважають:

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

Класифікація змінних витрат

пропорційні	залежать в прямій пропорційній залежності від обсягу виробництва
прогресивні	ростуть скоріше ніж обсяг виробництва
дегресивні	ростуть повільніше ніж обсяг виробництва
регресивні	при зростанні обсягу виробництва знижуються
стрибкоподібні	характерні для значного підвищення чи зниження оптових цін на матеріали
реманентні	швидко зростають при збільшенні обсягу виробництва
гнучкі	поводять себе по різному в не залежності від різних обсягів виробництва

4.5 Система процесного калькулювання витрат

Калькулювання за процесами – система калькулювання собівартості продукції на основні групи витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Складність калькулювання за процесами залежить від кількості процесів, технології обробки, наявності й величини незавершеного виробництва. Цей метод частіше використовують ті підприємства, що виробляють однорідну продукцію, наприклад: видобуток вугілля, нафти, гідроелектростанції тощо.

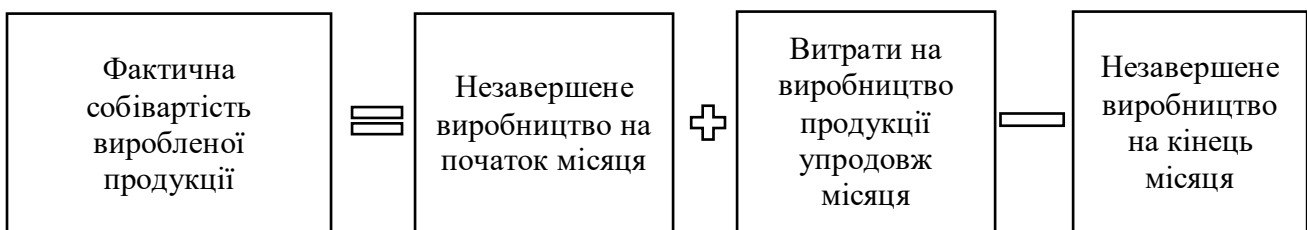


Рисунок 4.2 Визначення фактичної обіартості при калькулюванні за процесами

Калькулювання за процесами за такого підходу має п'ять стадій:

1. Узагальнення даних про рух фізичних одиниць продукції.
2. Обчислення еквівалентних одиниць готової продукції для кожної статті витрат.
3. Визначення загальної суми витрат на виробництво.

4. Розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової продукції.

5. Розподіл виробничих витрат між готовою продукцією, браком та незавершеним виробництвом.

Еквівалентна одиниця готової продукції (Equivalent Finished Unit) — вимірювання продукції з урахуванням ступеня готовності її.

Кількість еквівалентних одиниць готової продукції визначають множенням кількості оброблених виробів на відсоток готовності їх.

Наприклад: підприємство виробило 3 000 одиниць продукції та 1 200 одиниць продукції
ступенем готовності 40 %:
 $3\,000 + (1\,200 * 40\%)/100 = 3\,000 + 480 = 3\,480$ одиниць

Таблиця 4.2

**Основні риси повного і неповного обліку витрат та калькулювання
собівартості продукції**

Облік повних витрат	Облік неповних (змінних, прямих) витрат
Орієнтований на повне покриття всіх витрат	Орієнтований на покриття прямих витрат
Ефективний для прийняття довгострокових управлінських рішень	Ефективний для прийняття короткострокових управлінських рішень ціни
Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією на тривалу перспективу	Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією для короткострокового періоду
Забезпечує точний, але надто трудомісткий і складний контроль	Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання простої сигнальної інформації
Орієнтує адміністрацію на одержання найкращих результатів	Орієнтує адміністрацію на пошук оптимальних рішень шляхом адаптації виробничої програми до змінних умов ринку
Є основою довгострокової політики в галузі виробництва і збуту продукції	Є простим інструментом поточного управління підприємством

Завдання для практичного заняття 4:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Процес калькулювання на підприємстві
- 2) Методи калькулювання продукції
- 3) Порядок складання плану витрат підрозділу підприємства

2. **Складіть глосарій термінів:** калькуляція, маринальний дохід, операційний прибуток, система виробничого обліку, об'єкт витрат.

3. Вправи для виконання.

Вправа для виконання 1. Компанія виготовляє продукцію шляхом послідовної обробки в двох підрозділах. Є така інформація про діяльність компанії за звітний період:

	Підрозділ 1	Підрозділ 2
Виробничі накладні витрати	20 000	50 000
Відпрацьовані праце-годинник	10 000	5 000
Відпрацьовані машино-години	7 500	12 500
Матеріали	2 000	5 000

Визначити: На виробництво замовлення № 307 в підрозділі 1 було витрачено 10 праце-годин, а підрозділі 2 - 15 машино-годин. Для розподілу виробничих накладних витрат компанія застосовує окремі цехові ставки. Яка сума виробничих накладних витрат буде віднесена на замовлення № 307?

Вправа для виконання 2. Загальновиробничі витрати підприємства складають 240 000 грн при виробництві трьох виробів. А – 120 од.; Б – 240 од.; В – 400 од. Кожний вид продукції потребує обробки відповідно; 7, 12, 15 машино-годин. Прямі витрати праці на одиницю дорівнюють: А 75 грн, Б 40 грн, В 56 грн. У разі використання машино-годин, як бази розподілу.

Визначити витрати на одиницю виробу Б.

Вправа для виконання 3. Витрати на виробництво 6 000 одиниць продукції за місяць включають: прямі матеріальні витрати 24 000 грн; прямі витрати на оплату праці 120 000 грн; інші витрати 2 000 грн; змінні загальновиробничі витрати 140 000 грн; постійні загальновиробничі витрати 180 000 грн. Запас готової продукції на кінець місяця складає 1250 одиниць.

Визначити суму змінних та повних витрат.

Вправа для виконання 4. Підприємство виробляє три види готової продукції. Продукція А – вироблено 236 од., ступінь готовності 40 %. Продукція Б – вироблено 200 од., ступінь готовності 50 %. Продукція В – вироблено 120 од., ступінь готовності 100 %.

Визначити загальну кількість готової продукції на підприємстві.

Вправа для виконання 5. Визначити суму маржинального доходу, якщо відомо наступне:

Дохід від реалізації	120 000 грн
Постійні витрати	100 000 грн
Змінні витрати	50 000 грн
Загальновиробничі витрати	60 000 грн
Чистий прибуток	20 000 грн

Завдання для самостійного опрацювання заняття 4:

1. Теми для доповідей:

- 1) Що є спільного і які існують відмінності між індивідуальною і суспільною собівартістю? Назвіть різновиди суспільної собівартості.
- 2) Розкрийте економічний зміст понять «виробнича собівартість» і «повна собівартість» та їх значення для визначення ефективності виробництва.
- 3) Які види собівартості визначають залежно від поставленої мети і строків такого визначення? Розкрийте їх суть і значення.
- 4) Чому необхідно добре знати склад витрат виробництва та обігу і якими нормативними документами вони регламентуються?
- 5) Що ви розумієте під матеріальними витратами? Охарактеризуйте складові цих витрат.

2. Складіть таблицю, використовуючи лекційний матеріал та запропановані інформаційні джерела до заняття 4. Приклад заповнення

№	Показники	План, грн	Факт, грн	Відхилення, грн	Причина відхилення
1	Матеріальні витрати	200	215	15	Збільшення ціни за матеріали
2	Витрати на оплату праці	18 700	15 500	2 200	Звільнення сумісника з центру витрат

Заповнити таблицю на 10 пунктів та розрахуйте відхилення.

3. Дайте відповіді на тестові завдання:

1) Що таке калькулювання?

- а) процес визначення непрямих витрат певного об'єкта витрат;
- б) процес визначення прямих витрат стосовно певного об'єкта витрат;
- в) процес визначення собівартості певного об'єкта витрат;
- г) це процес розподілу усіх змінних витрат.

2) Як обчислити маржинальний дохід?

- а) накладні витрати – постійні;
- б) продаж - змінні витрати;
- в) прибуток - постійні витрати;
- г) постійні витрати + прибуток.

3) Дайте визначення методу ФАЙФО

- а) метод оцінки за первісною вартістю;
- б) метод оцінки за останньою вартістю;
- в) метод оцінки за усередненою ціною;
- г) немає вірної відповіді.

4) Якщо підприємство трудомістке (переважає ручна праця), яку базу розподілу накладних витрат доречніше буде застосувати?

- а) пряма заробітна плата;
- б) машино-години;
- в) години праці робітників;
- г) прямі матеріали.

5) Якщо підприємство автоматизоване на 80 %, яку базу розподілу накладних витрат доречніше буде застосовувати?

- а) пряма заробітна плата;
- б) машино-години;
- в) години праці робітників;
- г) прямі матеріали.

Інформаційні джерела до заняття 4:

1. Партин Г.О. Управлінський облік : підручник / [Г.О. Партин ... [та ін.]; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Національний університет. – Львів, В-во Львівської політехніки. – 279 с.

2. Добровський В. М. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.

3. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. / С. Ф. Голов – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.

4. Партин Г.О. Управлінський облік : підручник / [Г.О. Партин ... [та ін.]; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Національний університет. – Львів, В-во Львівської політехніки. – 279 с.

5. Добровський В. М. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.

6. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. / С. Ф. Голов – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.

Генрі Форд: Якість – це виконувати свою роботу правильно навіть тоді, коли ніхто не контролює процес

5 ВИПРАВНИЙ ТА НЕВИПРАВНИЙ БРАК, ВІДХОДИ

Розглянуто:

- види браку на виробництві;
- виправний брак;
- облік відходів;
- витрати на утилізацію.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- знати механізм функціонування бюджетно-податкової системи України та враховувати її особливості з метою організації обліку та формування звітності на підприємствах при вивченні та визначенні виправного та невивправного браку, відходів.

5.1 Види браку на виробництві

Виробничий брак призводить до зайвих витрат матеріалів, інструменту, електроенергії та палива, погіршує стан виробничих потужностей підприємства, порушує виробничий процес, зменшує кількість продукції, знижує продуктивність праці, підвищує собівартість продукції. Виробничий брак може виникати через наявність прихованого дефекту в матеріалі, що обробляється; застосування матеріалів неналежної якості; помилок у технічній документації; порушення технологічних процесів; невідповідності кваліфікації робітників.

Бракована продукція — продукція, передавання якої споживачеві не допускається через наявність дефектів (Класифікатор відходів ДК 005-96, затверджений наказом Держкомстандарту від 29.02.1996 р. № 89).

Брак у виробництві — це продукція, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, котрі не відповідають установленим стандартам якості чи технічним умовам, у зв'язку із чим не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть бути використані лише після додаткових витрат на виправлення (п. 407

Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції, робіт, послуг). Виявлений на виробництві брак вважається внутрішнім (п. 409 Методрекомендацій № 373). Такий брак може бути:

виправним — коли виправлення недоліків технічно можливо й економічно доцільно, тому після їх усунення відповідна продукція може використовуватися за прямим призначенням;

остаточним (невиправним) — вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливо й економічно недоцільно;

технічно неминучий — такий, норми якого передбачаються в технічній документації, а також технологічними умовами на виготовлення продукції. Тобто це звичайний брак, без якого неможливе виготовлення продукції;

непередбачений (не передбачений нормами) — брак, який не передбачений технічною документацією та який виникає внаслідок непередбачених дій (обставин). Наприклад, брак, допущений із вини працівника, через порушення технологічного процесу виробництва, інших незапланованих подій. До такого ж належить брак, який, хоча й передбачений технічною документацією, але перевищує встановлені норми.

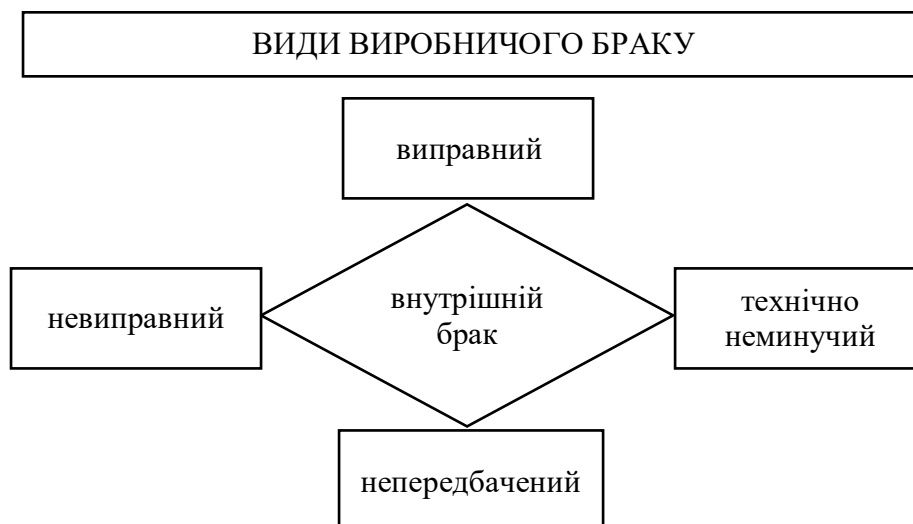


Рисунок 5.1 Види виробничого браку

Для організації обліку втрат від браку рекомендовано кожному підприємству:

- установити перелік причин браку і винних осіб;

- розробити класифікатори виробів із переліком операцій, за якими передбачено плановий брак;

У калькуляції виробничої собівартості технічно неминучий невправний брак належить до статті «Втрати від браку». Собівартість цього браку складається з прямих витрат, включаючи частину витрат на утримання й експлуатацію обладнання та загальновиробничих витрат. Тобто брак обліковується за виробничою собівартістю, як і небракована продукція, згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати».

У бухгалтерському обліку якщо браковану продукцію таки можна якимось чином використати чи використати отримані від такої продукції запаси (наприклад, металеві частини здати на металобрухт), слід визначити їх справедливу вартість. На таку справедливу вартість зменшується вартість браку. Одночасно за цією вартістю оприбутковуються запаси, що підлягають використанню. Для обліку браку призначено **рахунок 24** «Брак у виробництві». Збитки від внутрішнього браку слід відображати у витратах того ж місяця, у якому було виявлено такий брак.

Наприклад. На виробництві виявлено технічно неминучий остаточний брак виробничою собівартістю 450 грн. Оприбутковано відходи (металобрухт) справедливою вартістю 120 грн. У обліку це відображається наступними записами:

Облік технічно неминучого невправного (остаточного) браку

№ п/п	Зміст господарської операції	Д	К	Сума, грн
1	Виявлено брак на підставі акта	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»	450
2	Оприбутковано металобрухт	209 «Інші матеріала» (металобрухт)	24 «Брак у виробництві»	120
3	Включено до собівартості продукції втрати від браку (450 – 120)	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»	330

5.2 Виправний брак

Втрати підприємства від браку продукції, який можна виправити, складається з витрат на її повторну або додаткову обробку. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників, які стали причиною браку. Собівартість внутрішнього виправного браку включає:

- витрати на сировину та матеріали, витрачені на усунення дефектів продукції;
- витрати на заробітну плату робітників, нараховану за виправлення браку;

Наприклад. На виробництві виявлено технічно неминучий виправний брак.

Вартість його виправлення становила 300 грн (у т.ч. вартість витрачених виробничих запасів, зарплата з нарахуваннями працівників). Окрім того, сума загальновиробничих витрат, розподілених на вартість виправлення браку, — 150 грн.

Облік технічно неминучого виправного браку

№ п/п	Зміст господарської операції	Д	К	Сума, грн
1	Виявлено виправний брак на підставі акта	-	-	-
2	Понесено витрати на виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	300
3	Включено до собівартості продукції втрати на виправлення браку (450 – 120)	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»	300
4	Розподілено загальновиробничі витрати, які стосуються вартості виправлення браку	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»	150

Якщо брак на підприємстві стався за виною працівника, то винна особа повинна відшкодувати понесені витрати підприємством на виправлення браку.

5.3 Облік відходів

Кожне розвинене підприємство повинно приділяти значну увагу обліку відходів на підприємстві. Правильна організація процесу збирання, зберігання, утилізації та обліку відходів допоможе уникнути штрафних санкцій та отримати найбільш точний фінансовий результат діяльності.

Відходи — це будь-які речовини, матеріали та предмети, що утворилися у процесі виробництва або споживання, а також товари (продукція), які повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не можуть надалі використовуватися за місцем їх утворення чи виявлення та від яких їх власник позбавлятиметься шляхом утилізації або видалення.

З погляду можливості повторного використання у діяльності всі відходи можна поділити на дві категорії: зворотні та незворотні відходи. Вирішальним чинником при розмежуванні відходів є можливість або неможливість використання відходів у майбутньому у господарській діяльності підприємства.

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

Тобто загалом відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду. Якщо ж відходи не можуть бути використані у виробничому циклі або реалізовані як самодостатній продукт, вони вважаються незворотними та відносяться на собівартість виготовленої продукції. Незворотні відходи, на відміну від зворотних, виникають не лише на

виробничих підприємствах. Такі відходи, як побутові відходи або макулатура, є на будь-якому підприємстві.

Відходи, реалізація або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються. Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат. Статтею 17 Закону про відходи передбачено низку обов'язків підприємств у сфері дії цього закону. Підприємства зобов'язані:

- вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, які утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність в установленому порядку;

- не допускати зберігання та видалення відходів у несанкціонованих місцях або об'єктах;

- своєчасно в установленому порядку сплачувати екологічний податок, що стягується за розміщення відходів;

- надавати місцевим органам виконавчої влади й органам місцевого самоврядування інформацію про відходи та пов'язану з ними діяльність;

- призначати відповідальних осіб у сфері поводження з відходами.

Особи, винні у порушенні законодавства про відходи, несуть адміністративну, цивільну або кримінальну відповідальності згідно зі ст. 42 Закону про відходи виробництва.

5.4 Витрати на утилізацію

Для вивезення й утилізації побутових відходів підприємство мусить визначити місця для їх тимчасового зберігання. Саме туди незворотні відходи повинні будуть збиратися, там вони зберігатимуться до їх вивезення.

Утилізація - доцільне використання відходів або залишків виробництва для отримання корисної продукції.

Найпоширеніша вторинна, третинна, інші переробки різними масштабами таких матеріалів, як скло, папір, алюміній, асфальт, залізо, тканини та різних видів пластику. Методи переробки відходів залежать від вмісту відходів і включають спалення, поховання у відведених місцях, скидання в море. Органічні відходи після переробки можна використовувати як добриво. Ядерні й токсичні відходи звичайно піддають похованню або топлять у морі, що однак далеко не цілком знімає небезпеку зараження.

Ідеї утилізації:

По-перше, ресурси багатьох матеріалів на Землі обмежені та не можуть бути заповнені в терміни, порівнянні з часом існування людської цивілізації.

По-друге, потрапивши в навколишнє середовище, матеріали зазвичай стають забруднювачами.

По-третє, відходи та вироби, що закінчили свій життєвий цикл, часто (але не завжди) є дешевшим джерелом багатьох речовин і матеріалів, ніж природні джерела. Кількість витрат на утилізацію залежить від виду продукції та методів утилізації.

Наприклад: автомобільні шини – можна спалити, тим самим загрязнити оточуючу середу, після чього ще й залишиться кузов, який також слід утилізувати, спресувати та відправити на переплавлення. Або при проведенні вибухових робіт на кар'єрах, для того щоб уламки гірських порід не розліталися роблять сітку з автошин, яка утримує такі уламки.

Завдання для практичного заняття 5:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Економічна сутність браку
- 2) Виправний та невиправний брак
- 3) Вплив браку на виробництво

2. **Складіть глосарій термінів:** брак, відходи на виробництві, неминучий брак, остаточний брак, утилізація, бракована продукція.

3. **Скласти таблицю, використовуючи лекційний матеріал та запропановану інформаційні джерела до заняття 5.**

Критерії класифікації	Види браку	Характеристика видів браку	Практичне значення

4. Вправи для виконання.

Вправа для виконання 1. Розділитися на робочі групи по 3 студента. Підготувати презентацію на тему повторне використання продукції. Наприклад: скла, асфальту, макулатури тощо.

Вправа для виконання 2. Обрати виробниче підприємство будь-якої галузі України. Визначити види браку на підприємстві, встановити причини виникнення браку.

Визначити основні шляхи подолання браку на досліджуваному підприємстві.

Вправа для виконання 3. Дослідити процес утилізації в розвинутих країнах світу. Підготувати презентацію на тему утилізація в країні. (Перелік країн на вибір кожного студента). Спрогнозувати додатковий дохід / витрати від вторинного використання продукції.

Кожен студент повинен запропонувати вторинне використання предметів.

Завдання для самостійного опрацювання заняття 5:

1. Теми для доповідей:

- 1) Проблеми утилізації відходів
- 2) Утилізація побутових відходів в Україні
- 3) Проблеми та напрями переробки твердих побутових відходів

2. Запропонувати шляхи утилізації побутових відходів в Україні за наступним змістом:

- склад побутових відходів
- утилізація побутових відходів у кранах світу (приклади)
- необхідність правильної утилізації відходів
- рециклінг відходів.

Інформаційні джерела до заняття 5:

1. Цимбалюк Л. Г. и др. Формування та управління витратами виробництва. – 2009.
2. Давидович І. Є. Управління витратами. – 2008.
3. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб //К.: ЦУЛ. – 2013.
4. класифікатор України Д. Класифікатор відходів ДК 005-96 [Електронний ресурс] //Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text78/pg1.htm>. – 2012.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.01 р. № 47 // Бухгалтерський облік в Україні, нормативна та правова база / Укладач Лень В. С. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 398 с.
6. Облік виробничого браку. [Електронний ресурс] //Режим доступу: <http://www.infobuh.com.ua/oblik-vyrobnychogo-braku/>
7. України З. Про відходи //№. – 1998. – Т. 187. – №. 98. – С. 36-37.
8. Лихачев Ю. М., Федашко М. Я., Селиванова С. В. и др. Анализ и оценка зарубежного опыта обращения с твердыми бытовыми отходами // Комплексная переработка твердых бытовых отходов — наиболее передовая технология. — Спб: Рос. Муницип. Акад. — 2001. — С. 72-88.
9. Технологія переробки заліззовмісних відходів металообробної промисловості / В. Білецький, А. Самойлов, О. Єхілевська // Нові технології та обладнання по переробці промислових та побутових відходів і їх медико-екологічне забезпечення: тр. II наук.-техн. конф., смт. Східниця, 17–20 лют. 2003 р. – К., 2003. – С.35–37.

6 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Розглянуто:

- прийняття та реалізація управлінських рішень
- класифікація видів управлінських рішень
- аналіз варіантів альтернативних рішень
- оптимальне використання ресурсів за умов їх обмежень
- алгоритм прийняття управлінських рішень
- модель прийняття рішення за умов невизначеності

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен

- формувати й аналізувати фінансові та управлінську звітність підприємств різних форм власності та інтерпретувати отримані відомості для прийняття управлінських рішень під час аналізу релевантної інформації та оптимізації управлінських рішень.

- обґрунтовувати ефективність прийняття управлінських рішень з використанням обліково-аналітичної інформації та розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством при визначенні алгоритму прийняття управлінських рішень та побудови моделі прийняття рішень в умовах невизначеності.

6.1 Прийняття та реалізація управлінських рішень

Прийняття управлінських рішень — це важливий та трудомісткий процес управлінської діяльності, оскільки впливає на подальший розвиток та функціонування підприємства. Під час прийняття управлінських рішень менеджери витрачають значний час, енергію, досвід. Високий рівень відповідальності лежить на особах, які керують, оскільки вони забезпечують ефективну та злагоджену роботу всього організаційно-управлінського механізму.

Управлінське рішення — результат альтернативної формалізації економічних, технологічних, соціально-психологічних, адміністративних

методів менеджменту, на основі якого керуюча система організації безпосередньо впливає на керовану.

Сформувавшись у процесі вибору альтернативи, управлінське рішення є певним підсумком управлінської діяльності, результатом обмірковувань дій і намірів, висновків, обговорень, прогнозувань, спрямованих на реалізацію цілей управління. Методи менеджменту, трансформувались в управлінські рішення, каналами прямого зв'язку надходять з керуючої системи в керовану, здійснюючи необхідний управлінський вплив, який забезпечує виконання виробничо-господарських операцій, надання послуг, отримання відповідних виробничих, фінансових, економічних та інших результатів.

Прийняття оптимального управлінського рішення можливе внаслідок всебічного аналізу процесів і проблем виробничо-господарської, збутової, фінансової та інших видів діяльності з орієнтацією на інтереси, стратегічні цілі організації. Не менш важливим є врахування чинників, пов'язаних з економією матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, отриманням оптимального прибутку тощо.

6.2 Класифікація видів управлінських рішень

Важливе питання господарюючої практики укладається в тому, як підприємницька структура може виявляти свої проблеми і як вона їх може рішення. Кожне господарююче рішення повинно бути націлене на конкретну проблему, а правильне її рішення – це рішення яке дає максимум вигоди для господарюючого суб'єкту. Ні одна людина, що стає дорослою, не може не пізнати на практиці процес прийняття рішення. Здатність приймати рішення це вміння, що розвивається з досвідом. Кожен з нас на протязі дня приймає сотні, а на протязі життя тисячі і тисячі рішень. Рішення – це свідомий вибір того, як себе поводити або яким чином міркувати в конкретних умовах. Без прийняття рішень неможливо здійснити процес управління підприємством. Рішення є

основою процесу менеджменту. Прийняття рішень – процес вибору курсу дій з двох або більше альтернатив. Якщо вибір зроблено – рішення прийнято.

Таблиця 6.1

Види управлінських рішень

Довготривалість управлінських рішень		
Стратегічні - мають важливе значення для майбутнього розвитку організації. Ці рішення приймаються вищим керівництвом.	Тактичні - пов'язані з конкретною розстановкою сил і ресурсів у кожному періоді. Вище керівництво тільки здійснює консультування і контроль, надає необхідну допомогу.	Оперативні - мають короткостроковий характер. Розробка і виконання тактичних і оперативних рішень займають основну частину робочого часу менеджера.
Спосіб розробки і прийняття		
Колективні - приймаються загальними зборами акціонерів. При будь-якому способі прийняття рішення у виконавчому органі відповідальність як за правильність, так і за його виконання завжди буває персональною, особи яка очолює колективний орган.	Одноосібні - питань віднесених до колективних органів управління вважається незаконним і недійсним. Оперативні рішення приймаються менеджером одноосібно. Тут відіграє велику роль кваліфікація і ділові якості менеджера і спеціалістів апарату управління, стан системи інформації, зовнішні умови і стиль керівництва, строки прийняття рішення і конкретна виробнича ситуація.	
Відносно характеру і змісту		
Творчі - рішення приймаються за проблемами, що виникають вперше після ретельного вивчення стану справ, досвіду інших організацій і реальних можливостей підприємства.	Рішення за аналогією приймаються на основі вивчення і порівняння наявного досвіду й подібних ситуацій. Узагальнення власного досвіду і запозиченого вимагає попереднього глибокого критичного аналізу і порівняння умов.	Рішення, що приймаються автоматично бувають там, де діяльність менеджера жорстко регламентована законодавчими документами, інструкціями та іншими нормативними документами.
За рівнем ієрархії		
Рішення, що приймаються на рівні підприємства, є	Управлінські рішення на рівні структурного підрозділу приймаються	Управлінські рішення на рівні первинного трудового колективу —

компетенцією першого керівника (головного менеджера) або загальногосподарського органу управління. Такі рішення мають загальний характер і стосуються всієї організації.	його керівником (менеджером) у межах делегованих йому повноважень у тому випадку, коли для їх виконання є достатні наявних ресурсів або наданих повноважень недостатньо, менеджер вносить свою пропозицію на розгляд вищого керівника.	бригади, секції, відділу — приймаються їх керівником за оперативними питаннями. Якщо, наприклад, бригадир вважає необхідним змінити раніше намічений розподіл робіт, то він має право самостійно приймати таке рішення.
За сферою дії		
Загальні рішення — це такі рішення, які стосуються організації в цілому. Вони визначають головні завдання організації, основні напрямки її розвитку.	Локальне (обмежене) рішення — це таке управлінське рішення, яке приймається по окремому підрозділу організації. Такі рішення спрямовані на регулювання якогось процесу в конкретній ситуації, що склалась на виробництві.	
За функціональними відзнаками		
<u>адміністративні</u>	<u>економічні</u>	<u>технологічні</u>
<u>технічні</u>		

Менеджер повинен виразно уявляти собі строки і умови виконання прийнятих заходів, можливі негативні наслідки від їх здійснення, враховувати аргументи осіб, які пропонують те чи інше рішення.

6.3 Аналіз варіантів альтернативних рішень

Існують деякі проблеми при виборі альтернативних рішень, які впливають на діяльність підприємства. Наприклад: прийняття чи відхилення замовлень; розширення чи ліквідація сегмента діяльності; виробляти чи купувати та продавати чи обробляти.

Керівник повинен уважно оцінити широту розмаху альтернатив. Очікуваний ефект кожного варіанту повинен бути перелічений разом з оцінкою імовірності того, що цей ефект буде отриманий. Позитивний і негативний результати кожної альтернативи повинні бути передбачені. Керівнику

необхідно поповнити цей підхід, отримавши відповіді на такі запитання за кожною альтернативою.

Таблиця 6.2

Характеристика альтернативних рішень

№ п/п	Питання для оцінки альтернативи	Характеристика
1	Чи буде альтернатива ефективна	Ефективність альтернативи може бути розрахована шляхом оцінки двох факторів: наскільки реальна альтернатива в умовах поставлених цілей і ресурсів організації і як добре вона зможе вирішити проблему. При цьому слід пам'ятати, що ідеальне на папері рішення проблеми може таким у дійсності і не виявитися. При виборі альтернативи потрібно спробувати мінімізувати ризик виникнення додаткових проблем
2	Чи може ця альтернатива бути здійснена	Якщо альтернатива не може бути здійснена, вона повинна бути усунута
3	Які організаційні наслідки альтернатив	Потрібно визначити, чи не створить ця альтернатива непотрібних проблем, як підлеглі та робітники будуть реагувати на дане рішення. Те, що альтернатива спірна, не виключає її. Але при оцінці альтернатив можна довідатися про думку робітників. Слід передбачити, який ефект альтернатива принесе й в інших сферах організації

6.4 Оптимальне використання ресурсів за умов їх обмежень

Обмеження – це чинники, що обмежують виробництво або реалізацію продукції(послуг).

Вибір з декількох варіантів рішень здійснюється на основі **диференціального аналізу релевантної інформації** – визначення і зіставлення диференціальних витрат і доходів.

Прикладами обмежень є попит на продукцію, робоча сила, матеріальні ресурси, виробнича потужність, грошові кошти тощо. Діючи за умов існуючих обмежень, підприємство змушене обирати ті види продукції або послуг, виробництво яких найвигідніше. У зв'язку з цим необхідно вирішити, які продукти або послуги є

найприбутковішими. Отже, оптимальне використання обмежених ресурсів – це рішення, спрямоване на складання виробничої програми, котра забезпечить максимізацію прибутку за умов наявних обмежень. Аналіз таких рішень залежить від кількості обмежень.

Для прийняття рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні необхідно порівняти ціну придбання одного напівфабрикату з витратами на його виготовлення власними силами. При цьому релевантними даними будуть: купівельна ціна за одиницю, змінні витрати на виробництво одиниці та частка постійних виробничих витрат, якої можна уникнути. Крім того, слід враховувати можливі витрати, наприклад, дохід від передачі вільних виробничих потужностей в оренду, який буде втрачено у разі продовження власного виробництва. Якщо підприємство розглядає можливість відмовитися від закупівлі необхідних компонентів і розпочати власне виробництво, крім виробничих витрат можуть зрости також адміністративні та інші витрати.

Рішення про спеціальне замовлення — рішення, пов'язане з розглядом і отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуг за ціною, нижчою за звичайну ціну, або навіть нижчою за собівартість.

Коли підприємство отримує пропозицію продати товари чи надати послуги за ціною, нижчою за звичайну (або нижчою за собівартість), то прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати і відсутня загроза деформації ринку.

Рішення про розширення або скорочення сегмента.

Це рішення щодо розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на основі аналізу їх прибутковості. Подібне рішення ґрунтується на такій інформації:

- калькулювання змінних витрат;
- визначення прямих і загальних постійних витрат;
- зіставлення маржинального доходу.

Рішення “виробляти чи купувати?”.

Пов’язане із вибором альтернативи: виробляти самостійно окремі компоненти продукції (комплектуючі вироби, деталі) чи купувати їх у інших постачальників. Аналіз для прийняття такого рішення здійснюється на основі:

- визначення релевантної виробничої собівартості компонентів;
- диференціального аналізу витрат;
- врахування якісних факторів.

6.5 Алгоритм прийняття управлінських рішень

Приймаючи управлінське рішення, менеджер організації, по суті, відповідає на такі запитання:

- що треба вирішити?
- яке за видом повинно бути рішення?
- коли потрібно приймати рішення?
- хто і як повинен брати участь у ньому?
- хто повинен і в які строки виконувати рішення?
- кого треба інформувати про прийняте рішення?

Процес прийняття рішення менеджером проходить поетапно у такій послідовності (схема):

- 1) знайомство з проблемою або ситуацією;
- 2) вивчення обставин і формування цілі;
- 3) збір інформації і визначення критеріїв оцінки проекту рішення;
- 4) розробка проекту рішення;
- 5) оцінка варіантів рішення і вибір оптимального варіанту;
- 6) правове оформлення рішення;
- 7) доведення до виконавців і розробка заходів з виконання рішення;
- 8) контроль за виконанням рішення;
- 9) підведення підсумків виконання рішення.

6.6 Модель прийняття рішення за умов невизначеності

Однією з головних проблем прийняття управлінських рішень є неможливість передбачити всі релевантні майбутні події, які не залежать від менеджера. Тому передбачення майбутніх витрат або доходів ускладнюється внаслідок невизначеності явищ (попит, погодні умови, політична нестабільність тощо), які впливають на діяльність підприємства.

Брак достатньої інформації щодо можливих подій означає невизначеність. Невизначеність, своєю чергою, зумовлює ризик, тобто можливість відхилення фактичних результатів діяльності від очікуваних. Чим більшою є невизначеність, тим більший ризик при прийнятті рішення.

Для зниження міри ризику доцільно зважати на ймовірність тих чи інших явищ.

Ймовірність— число, що характеризує міру можливого настання події. Відповідно, подія — це явище, можливість виникнення якого вивчається. За теорією ймовірності, всі події, що спостерігаються, можна поділити на три групи: достовірні, неможливі та випадкові.

Таблиця 6.3

Класифікація подій

Подія	Визначення події	Значення ймовірності (P) події
Достовірна	Подія, що обов'язково відбудеться, якщо здійснено випробування	$P = 1$
Неможлива	Подія, що явно не трапиться, якщо здійснити випробування	$P = 0$
Випадкова	Подія, яка може або трапитись, або не трапитись, якщо здійснено випробування	$0 < P < 1$

Невизначеність пов'язана з наявністю можливих випадкових подій. Тому насамперед слід встановити ці можливі випадкові події і визначити ймовірність їх.

Ймовірність випадкової події A — це відношення числа сприятливих наслідків випробування (t) до загального числа всіх можливих наслідків (n).

$$P(A) = t : n$$

Очікувана величина — сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою ймовірності їх. Очікувану величину обчислюють за формулою:

де A — очікувана величина;

A — значення змінної величини для певної події (i); P — ймовірність певної події (i).

У випадку, якщо немає повної визначеності стосовно наслідків тієї чи іншої альтернативи, рішення приймається в умовах невизначеності на основі трьох критеріїв:

1) $\max \max$ - це критерій, при якому вибирається альтернатива, що дає максимальний вихід із максимальним числовим значенням. Оскільки основою цього критерію рішення є альтернатива з найвищим можливим результатом, його називають "оптимістичним" критерієм рішення;

2) $\min \min$ - це критерій, при якому вибирається мінімальний вихід усередині кожної альтернативи, а потім альтернатива з максимальним значенням. Оскільки цей критерій рішення допомагає знайти альтернативу з найменшою можливою втратою, його називають "песимістичним" критерієм рішення;

3) рівновірогідний критерій - це критерій рішення при якому вибирається альтернатива з найвищим середнім виходом. Для цього спочатку розраховується середній вихід для кожної альтернативи, як частка від ділення суми всіх результатів на їх кількість. Потім вибирається альтернатива з максимальним значенням .

У ситуації, коли немає змоги оцінити ймовірність майбутніх подій, менеджер може обрати одну з трьох стратегій: 1. максимізацію максимальних результатів; 2. максимізацію мінімальних результатів; 3. мінімізацію максимального жалю.

Завдання для практичного заняття 6:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Аналіз релевантної інформації на підприємстві за критеріями доцільності.
- 2) Характеристика підходів до прийняття управлінських рішень.
- 3) Оптимізація процесу прийняття управлінських рішень.
- 4) Аналіз типових варіантів при прийнятті альтернативних рішень.

2. Складіть глосарій термінів: управлінське рішення, обмеження, ймовірність, невизначеність.

3. Вправи для виконання.

Вправа для виконання 1. Фірма має у своєму розпорядженні вільне в даний час устаткування. Його можна використовувати трьома способами: продати, здати в оренду, використовувати в альтернативному проекті.

- обладнання можна продати за 92 000 грн. після проведення демонтажу та перед монтажною підготовкою вартістю 7 000 грн. ;
- обладнання можна здати в оренду строком 10 років зі щорічними орендними платежами в кінці року в розмірі 10 000 грн., але дохід від операції снизится на 10%;
- чистий дисконтований дохід альтернативного проекту, в якому планується задіяти дане обладнання на протязі 2 років – за кожен рік 34 000 грн.
- якщо здійснювати проект, не використовуючи обладнання, то його реалізаційна вартість снизиться на 3 000 грн.

Визначити найвигідніший з цих способів для підприємства.

Вправа для виконання 2. Виробнича собівартість одиниці продукції підприємства становить 70 грн, змінні витрати 45 грн, а її ціна реалізації 110 грн. Підприємство отримало замовлення на виробництво й реалізацію 1000 одиниць за ціною 60 грн.

Визначити прибуток підприємства.

Вправа для виконання 3. Підприємство видобуває та виробляє торф у брикетах. Це підприємство за розмірами 3 в Україні, всього таких підприємств **Визначити, які наслідки будуть, якщо закрити підприємство.**

Вправа для виконання 4. На підприємстві заробітна плата працівників залежить від кількості виробленої продукції. Останнім часом, заробітна плата таких робітників снизилась.

Запропонувати варіанти мотивування працівників на підприємстві.

Завдання для самостійного опрацювання заняття 6:

1. Теми для доповідей:

- 1) Облікове забезпечення прийняття управлінських рішень.
- 2) Системний аналіз та прийняття рішень.
- 3) Прийняття управлінських рішень під час керування бізнесу.
- 4) Підходи для прийняття тактичних рішень на підприємстві.

2. Накреслити блок схему з етапів прийняття раціональних рішень.

3. Дайте відповіді на тестові завдання:

1) Суть управлінської функції служби контролінгу полягає у:

- а) методології прийняття рішень;
- б) координації рішень;
- в) використанні даних аналізу відхилень, ставок покриття, загальних результатів діяльності з метою прийняття рішень з управління;
- г) здійсненні усіх перелічених дій.

2. Ситуації, які сигналізують менеджеру про існування проблеми:

- а) відхилення фактичних результатів від плану;
- б) власна інтуїція;
- в) відхилення фактичних результатів від минулого досвіду;
- г) повідомлення співробітників;
- д) чутки;
- е) інформація про діяльність конкурентів.

3. Постулати принципу ефективного управління ґрунтуються на:

- а) впливі свідомості людини і людських відносин на процес прийняття рішень;
- б) тому, що "абсолютної раціональності" не буває;
- в) тому, що зайва раціональність сковує інновації, призводить до переоцінки значущості фінансів, не враховує неекономічні цілі підприємства;

г) тому, що існує стійка, повна та несуперечлива система переваг, що робить вибір між альтернативами однозначним.

4 "Інкременалістичний підхід" до прийняття рішень запропоновано у роботах:

- а) І. Ансоффа;
- б) Г. Саймона;
- в) М. Портера;
- г) Г. Мінцберга;

5. Які фактори згідно з теорією конфігурації пов'язані з особливостями управлінської задачі:

- а) цілі та стратегія підприємства;
- б) кваліфікація персоналу;
- в) наявність альтернатив;
- г) терміновість прийняття рішень?

Інформаційні джерела до заняття 6:

1. Виноградський М. Організація праці менеджера: Навчальний посібник/ Микола Виноградський, Алла Виноградська, Олена Шканова,; Київ. економ. ін-т менеджм.. - К.: Кондор, 2002. - 516 с.

2. Бланк И. А. Принятие решений в условиях неопределенности [Електронний ресурс] / И. А. Бланк. – Режим доступу: http://www.elitarium.ru/2010/06/29/prinjatie_reshenijj_neopredelennost.html

3. Хорин А. Н., Керимов В. Э. Стратегический анализ: учебное пособие //М.: Эксмо. – 2006. – Т. 288. – С. 14.

4. Давидович І. Є. Управління витратами. – 2008.

5. Партин Г.О. Управлінський облік : підручник / [Г.О. Партин ... [та ін.]; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Національний університет. – Львів, В-во Львівської політехніки. – 279 с.

Джон Рокфеллер: Якщо ваша єдина ціль — розбагатіти, ви її ніколи не досягнете

7 АНАЛІЗ БЕЗЗБИТКОВОСТІ (CVP-АНАЛІЗ)

Розглянуто:

- основи cvp-аналізу;
- точка беззбитковості та варіанти її розрахунку;
- маржинальний дохід;
- аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та об'єму продаж
- аналіз чутливості та невизначеність;
- аналіз чутливості та невизначеність

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- володіти базовими знаннями фундаментальних розділів математики в обсязі, необхідному для застосовування економіко-математичних методів у обраній професії під час проведення аналізу беззбитковості.

7.1 Основи CVP-аналізу

CVP-аналіз є досить простим тому дуже поширений. Він базується на показниках які можна легко та швидко розрахувати. Дозволяє оперативно оцінити вплив витрати на прибуток та дослідити їх структуру. **CVP-аналіз дає** можливість проаналізувати вплив обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обґрунтовувати маркетингову стратегію. Із самої назви випливає, що CVP-аналіз вимірює ступінь зв'язку між витратами, рівнем операційної активності та прибутком на підприємстві.

Термін «операційна активність» - характеризує результативність діяльності підприємства. Для виробничого підприємства вона визначається обсягом виготовленої продукції. При цьому мається на увазі, що всю виготовлену продукцію продано, тобто обсяги виробництва і продажу продукції за певний період збігаються.

Головним показником результативності діяльності будь-якого підприємства є прибуток, важливо знати його залежність від двох попередніх

показників, а саме витрат й обсягу продукції. Ця залежність ускладнюється тим, що витрати поділяються на змінні й постійні, а обсяги виробництва і продажу продукції мають непрості зв'язки з цінами на окремі вироби. Крім цього, як відомо, не всі змінні витрати є пропорційними, а постійні витрати включають деякі елементи дегресуючих змінних витрат. Це все створює певні труднощі в моделюванні зазначеної залежності.

Аналіз «витрати - обсяг діяльності - прибуток» у процесі управління поточною діяльністю підприємства базується на наступних основних елементах, таких як маржинальний дохід, точка беззбитковості, запас міцності, операційний важіль.

7.2 Точка беззбитковості та варіанти її розрахунку

В літературі поряд з терміном «точка беззбитковості» застосовують такі назви цього показника як критична точка, критичний обсяг діяльності, «мертва точка», поріг рентабельності, точка рівноваги, точка нульового прибутку та точка відсутності доходів й витрат.

Точка беззбитковості — це обсяг діяльності, за якого виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) дорівнює сукупним витратам підприємства, тобто це обсяг продажу, за якого підприємство не має ні прибутку, а ні збитку.

Якщо прибуток дорівнює нулю використовують наступну формулу:

$$\boxed{\text{Точка беззбитковості}} = \boxed{\text{Змінні витрати на одиницю}} * \boxed{\text{Кількість продажу}} + \boxed{\text{Постійні витрати}}$$

Рисунок 7.1 Визначення точки беззбитковості.

Точка беззбитковості у натуральному вимірі = постійні витрати / маржинальний дохід на одиницю;

Точка беззбитковості у грошовому вимірі = постійні витрати / коефіцієнт
маржинального доходу

Точка беззбитковості — це один з небагатьох показників, які тим кращі, чим нижче значення вони мають. Але на різних етапах роботи підприємства вона може мати різне значення.

Зростання точки беззбитковості не завжди свідчить про погіршення становища суб'єкта господарювання. Так, розширення його діяльності призводить переважно до зростання постійних витрат, що зумовлює вище значення точки беззбитковості. Це означає, що поріг рентабельності підприємства змінюється пропорційно зміні його обсягу діяльності. Тому точка беззбитковості наприклад, майстерні по ремонту взуття буде нижчою, ніж у взуттєвої фабрики.

Отже, здійснювати управління підприємством виключно на основі аналізу точки беззбитковості недоцільно. Проте її визначення має зосередити увагу керівництва на повних витратах та обґрунтувати напрямок їх оптимізації. На відміну від точки беззбитковості запас міцності усуває вплив масштабу підприємства і дозволяє об'єктивно порівнювати підприємства з різними обсягами діяльності та оцінювати зміни фінансового становища підприємства на різних етапах його життя.

Запас міцності — це рівень поточної діяльності підприємства, що перевищує точку беззбитковості.

Операційний важіль (виробничий леверідж) — це співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу. З його допомогою можна прогнозувати зміну прибутку підприємства залежно від зміни обсягу продажу, а також визначити точку беззбиткової діяльності.

Запас міцності = фактичний обсяг продажу – точка беззбитковості

Коефіцієнт запасу міцності = запас міцності / фактичний обсяг продажу

Операційний важіль = маржинальний дохід / прибуток

Виходячи із суті поняття «операційний важіль», можна констатувати, що застосування його механізму засноване на використанні маржинального методу. Цей метод є одним з методів ціноутворення при якому можливо розрахувати «мертву точку». В основі цього методу лежить розрахунок, який дозволяє визначити саме такий обсяг реалізації продукції при якому досягається нульовий результат діяльності підприємства.

Чим нижче питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим більше змінюється величина прибутку відносно темпів зміни доходу підприємства.

7.3 Маржинальний дохід

Основною категорією маржинального аналізу є **маржинальний дохід**. Маржинальний дохід (прибуток) — це різниця між виторгом від реалізації (без урахування ПДВ і акцизів) та змінними витратами.

Маржинальний аналіз допомагає виявити оптимальні пропорції між витратами, ціною і обсягом реалізації, що дозволяє визначити для кожної конкретної ситуації обсяг реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність. Цей вид аналізу ще носить назву CVP-аналіз (cost - volume - profit або витрати - обсяг - прибуток).

Маржинальний дохід (M) розраховується за формулою:

$$M = S - V$$

де S — виторг від реалізації;

V — сукупні змінні витрати

Маржинальний дохід можна розрахувати не тільки на весь обсяг випуску, але і на одиницю продукції кожного виду (питомий маржинальний дохід). Економічне значення цього показника — приріст прибутку від випуску кожної додаткової одиниці продукції:

$$M = (S - V) / Q = p - v$$

де M — питомий маржинальний дохід;

Q — обсяг реалізації;

p — ціна одиниці продукції;

v — змінні витрати на одиницю продукції

Знайдені значення питомих маржинальних доходів для кожного конкретного виду продукції важливі для менеджера. Якщо цей показник негативний, це свідчить про те, що виторг від реалізації продукту не покриває навіть змінних витрат. Кожна наступна вироблена одиниця певного виду продукції буде збільшувати загальний збиток організації. Якщо значне зниження змінних витрат обмежені, то менеджерів слід розглянути питання про виведення певного товару з асортименту продукції, що пропонується організацією.

7.4 Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та об'єму продаж

За CVP-аналізу співвідношення «витрати—випуск—прибуток» спрощується і припускається, що в його основі лежать лінійні залежності.

Тобто аналіз базується на таких передумовах:

- усі витрати можна чітко поділити на змінні та постійні;
- усі змінні витрати є пропорційними;
- усі постійні витрати залежать від часу;
- ціни на вироби не залежать від обсягу виробництва і в межах розрахункового періоду стабільні.

Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни або обсягу реалізації дозволяє проконтролювати та оцінити вплив на прибуток параметрів виробництва. В процесі аналізу та контролінгу чутливість прибутку **оцінюють**:

- - запас міцності;
- - порівнюють звіти про прибуток;

В ситуації, коли попит нестабільний, рекомендується знижувати постійні витрати: навіть невелике зниження витрат призводить до різкого падіння прибутку. Якщо попит стабільний, доцільно знижувати частку змінних витрат і нарощувати частку постійних витрат, тому що це приведе до більшого приросту прибутку.

7.5 Аналіз чутливості та невизначеність

Ризик можна охарактеризувати як невизначеність результату (ефекту) інвестиційного проекту. Інше розуміння ризику (downside risk) - можливість непередбачених **несприятливих** подій, здатних чинити негативний вплив на ефект проекту.

Під невизначеністю розуміють стан неоднозначності розвитку певних подій у майбутньому, а також неможливості точного визначення величин основних показників розвитку діяльності підприємства, в тому числі реалізації інвестиційного проекту.

Невизначеність — це об'єктивне явище, яке властиве будь-якій сфері підприємницької діяльності. Повне вилучення невизначеності, тобто створення однозначних умов протікання бізнесу, неможливе, тому головним завданням інвестора є переведення ситуації невизначеності в ситуацію, коли можна вказати ймовірний розподіл можливих результатів. Тобто ця процедура дає змогу здійснити обґрунтоване визначення ефективності інвестиційного проекту на основі розгляду різних значень (рівнів) окремих показників з урахуванням ймовірності цих значень.

Завдання для практичного заняття 7:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Аналіз та оцінка ме беззбитковості.
- 2) Динамічний аналіз беззбитковості виробництва.
- 3) Особливості проведення аналізу беззбитковості.
- 4) Оптимізація асортимента продукції та взаємозв'язок з точкою беззбитковості.

2. Складіть глосарій термінів: операційна активність, точка беззбитковості, маринальний дохід, ризик, невизначеність.

3. Вправи для виконання.

Вправа для виконання 1. Визначити запас міцності підприємства, якщо відомо наступне:

- фактичний обсяг продажу становить 1000 одиниць;
- прямі витрати склали 200 грн;
- загальновиробничі витрати становлять 500 грн;
- точка беззбитковості 700 грн;

Вправа для виконання 2. Розрахувати операційний важіль, якщо:

- прибуток підприємства склав 12 000 грн;
- маржинальний дохід 24 000 грн;
- точка беззбитковості 1 000 грн;
- фактичний обсяг продажу склав 2 300 грн;
- загальні витрати склали 6 000 грн.

Вправа для виконання 3. Визначити фактори, що впливають на зміну прибутку; витрати та обсяг продажу.

Вправа для виконання 4. Визначити які існують ризики на сільськогосподарському підприємстві.

Вправа для виконання 5. Навести приклади невизначеності на підприємстві.

Завдання для смостійного опрацювання заняття 7:

1. Теми для доповідей:

- 1) Поняття та визначення аналізу беззбитковості підприємства.
- 2) Аналіз ризиків при діквідації неприбуткового сегменту.
- 3) Вплив неприбуткового сегменту на беззбитковість.

2. Дайте відповіді на тестові завдання:

1) Якщо одночасно зменшуються витрати на одиницю, точка беззбитковості?

- А) збільшується;
- Б) зменшується;
- В) не змінюється;
- Г) неможливо визначити.

2) Визначити точку беззбитковості: змінні витрати на одиницю 3 грн; реалізовано 8 од.; постійні витрати 10

- А) 24;
- Б) 34;
- В) 14;
- Г) 38.

3) Визначити запас міцності, якщо обсяг продажу склав 1236 грн; точка беззбитковості 1200 грн:

- А) 0,97;
- Б) 1,03;
- В) 1436;
- Г) 36.

4) Оберіть правильне тлумачення ризик – це...

- А) невизначеність результату;
- Б) втрата альтернативних доходів;
- В) передбачення сприятливих умов;
- Г) передбачення несприятливих умов.

5) Операційний важіль можна визначити за наступною формулою

- А) маржинальний дохід * прибуток;
- Б) маржинальний дохід/прибуток;
- В) маржинальний дохід + прибуток;
- Г) маржинальний дохід – прибуток.

Інформаційні джерела до заняття 7:

1. Добровський В. М. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. / С. Ф. Голов – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
4. Либерман И. А. Управление затратами. М.: ИКЦ «МарТ», 2006. — 624с.
5. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник./ О.В. Лишиленко. – К. : ЦУЛ, 2004. – 254 с.
6. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб. [Текст] / О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 296 с.
7. Білик М. Д. Фінансове планування на підприємстві в сучасних умовах //Фінанси України. – 2006. – №. 4. – С. 133-141.

8 БЮДЖЕТУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто:

- сутність бюджетування та види бюджетів.
- основний бюджет: бюджет реалізації та виробництва.
- бюджет прямих витрат на оплату праці.
- бюджет накладних витрат, запасів та розрахунок собівартості.
- бюджет адміністративних та збутових витрат.
- прогнозний баланс.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- володіти базовими знаннями фундаментальних розділів математики в обсязі, необхідному для застосування економіко-математичних методів у обраній професії при визначенні сутності процесу бюджетування, вивченні його видів та складанні прогнозного балансу.

8.1 Сутність бюджетування та види бюджетів

Бюджетування — це процес складання планів і кошторисів з одного боку, а з другого — визначення технології фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, що одержуються від бізнесу на всіх рівнях управління. Це дозволяє аналізувати прогнозовані фінансові показники з метою підвищення фінансової обґрунтованості при ухваленні управлінських рішень. Основними принципами бюджетування виступають безперервне складання і коригування бюджетів; уніфікація форматів, процедур і регламентів; використання постулатів фінансового менеджменту в поєднанні з національною специфікою діяльності.

Таблиця 8.1

Бюджети

Види бюджетів		
за об'єктом бюджетування	за цільовим призначенням	за способом урахування впливу факторів на діяльність підприємства
бюджети	на	операційні бюджети; статичний бюджет - бюджет,

виготовлення окремих виробів;	бюджети витрат і бюджети доходів; бюджет прибутку;	у якому всі показники визначають на початку планового періоду і не коригують;	
функціональні бюджети - бюджети підрозділів підприємства	фінансові бюджети - сукупність бюджетів, що відображають плановий рух грошових коштів	змінний (динамічний) бюджет - бюджет, показники якого постійно коригують після завершення певного періоду	
зведені бюджети - бюджети, що узагальнюють майбутні операції		гнучкий бюджет - бюджет, складений для кількох можливих рівнів діяльності підприємства	
Характеристика груп бюджетів			
основні бюджети	операційні бюджети	допоміжні бюджети	додаткові бюджети
основний бюджет складається з бюджетів: доходів і витрат; руху грошових коштів; розрахункового балансу.	містить в собі дані бюджетів: продажу, виробничих запасів, виробництва, прямих витрат на матеріали, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, комерційних витрат, адміністративних витрат і звіту про прибутки та збитки.	бюджет податків, план капітальних витрат, кредитний план, а до додаткових — бюджети розподілу прибутку і бюджети окремих проектів та програм.	будь-які бюджети, які задіяні під час складання зведеного виробничого або основного бюджету (майстер бюджет

8.2 Основний бюджет: бюджет реалізації та виробництва

Методика складання бюджетів тісно пов'язана зі специфікою господарських операцій суб'єкта господарювання. Наприклад, при вивченні процесу бюджетування на підприємствах, що надають послуги, очевидним є те, що вони не мають запасів готової продукції, їх послуги можуть надзвичайно широко застосовуватися, а саму послугу неможливо оцінити натуральними вимірниками.

Тому кожне підприємство може мати свої особливості бюджетного процесу залежно від умов його діяльності та стратегічних і поточних цілей. Бюджет виробництва складають у фізичному й у вартісному вираженні. Його розробляють виходячи з бюджету продажів. Він враховує виробничі потужності, збільшення (зниження) запасів, а також величину зовнішніх закупівель. Самий складний момент у складанні бюджету виробництва – обчислити прийнятний запас готової продукції на кінець планованого періоду (кварталу, року). Найбільш простим і надійним способом визначення рівня запасів є вираження його у відсотках від рівня продажів наступного періоду. Бюджет виробництва повинний бути узгоджений з бюджетом продажів, щоб забезпечити збалансованість виробництва і реалізації продукції при яких можна більш оптимально завантажити виробничі потужності.

$$\text{Бюджет виробництва} = \text{запланований обсяг продажу} + \text{залишок ГП на кінець} - \text{залишок ГП на початок}$$

Бюджет реалізації складається на підставі результатів прогнозу продажу.

Існує два основних методи оцінки, що лежать в основі розробки бюджету реалізації:

- Статистичний прогноз на основі математичного аналізу загальнооекономічних умов, кон'юнктури ринку, кривих зростання;
- Експертна оцінка, отримана шляхом збору думок керівників структурних підрозділів, галузевих фахівців (агрономів, зоотехніків, ветеринарних працівників, інженерної служби), персоналу відділу збуту.

8.3 Бюджет прямих витрат на оплату праці

Прямі витрати включають всі витрати, які можна прямо, безпосередньо віднести на певний вид готової продукції. Аналогічно основним матеріалам прямі витрати праці відображають окремо в частині виробничих і збутових

витрат. Використовують також два методи розробки бюджету: нормативний й аналітичний.

Непрямі витрати на оплату праці не можна прямо віднести на певний вид готової продукції. Це такі витрати, як заробітна плата підсобних працівників, менеджерів і майстрів, контролерів й іншого допоміжного персоналу. Подібно витратам на допоміжні матеріали, непрямі витрати на оплату праці включаються в бюджети:

- загальновиробничих витрат (заробітна плата допоміжного персоналу);
- управлінських витрат (заробітна плата адміністративно- управлінського персоналу);
- комерційних витрат (заробітна плата працівників відділу збуту).

Бюджет прямих витрат на оплату праці розробляють на основі бюджету виробництва (кількість одиниць продукції, що підлягають виготовленню), даних щодо продуктивності праці та ставок оплати праці основного виробничого персоналу, зайнятого безпосередньо виготовленням продукції.

Бюджет прямих витрат на оплату праці основного виробничого персоналу поділяють на дві складові частини:

- 1) відрядна (змінна);
- 2) фіксована (постійна).

Бюджет прямих витрат на оплату праці – це плановий документ, у якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг за бюджетний період. Цей бюджет складається на підставі даних бюджету виробництва і встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції та тарифної ставки робітників відповідної кваліфікації [46].

Таблиця 8.2

Приклад розрахунку бюджету прямих витрат на оплату праці

Показник	Квартал				Разом за рік
	1	2	3	4	
Обсяг виробництва, одиниць	82800	84000	110400	118000	395200

Витрати праці на одиницю, годин	0,25	0,25	0,25	0,25	X
Загальні витрати праці, годин	20700	21000	27600	29500	X
Тарифні ставки за годину, грн.	27	27	27	27	X
Загальні витрати на оплату праці, гривень	558900	567000	745200	796500	2667600

8.4 Бюджет накладних витрат, запасів та розрахунок собівартості

На складання бюджету виробничих запасів впливає незавершене виробництво, готова продукція та запас матеріалів. Запас готової продукції впливає залежить від планової калькуляції собівартості одиниці продукції. Під час її розрахунку використовують сировину, матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби; технологічні карти з операційними нормами часу й розцінками; систему норм і нормативів, що діє на підприємстві; бюджет загальноновиробничих (накладних) витрат.

Бюджет виробничих накладних витрат складається на основі виробничої програми, укладених угод, відповідних розрахунків.

Бюджет собівартості виготовленої продукції.

Даний бюджет складають на основі бюджетів використання матеріалів, прямої оплати праці та виробничих накладних витрат, однак з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва на початок і кінець бюджетного періоду.

Бюджет собівартості реалізованої продукції складається на підставі бюджету собівартості виготовленої продукції з урахуванням зміни залишків готової продукції на складі.

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

Змінні витрати планують з розрахунку на обсяг реалізації, а постійні - загальною сумою.

Бюджетний звіт про прибуток - це документ, що складається до початку звітного періоду та виокремлює фінансовий результат, який передбачає отримати підприємство. Бюджетний звіт про прибуток складають на підставі бюджетів продажу, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат та інших операційних витрат. Бюджет собівартості виготовленої продукції – плановий документ, у якому наведено розрахунок собівартості продукції, що її передбачається виготовити в бюджетному періоді. Бюджетна собівартість виготовленої продукції визначається на підставі бюджетів використання прямих матеріалів, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва.

Бюджет собівартості реалізованої продукції – плановий документ, який містить розрахунок собівартості продукції, що буде реалізована в бюджетному періоді.

8.5 Бюджет адміністративних та збутових витрат

Бюджет адміністративних витрат віддзеркалює планові витрати на управління і обслуговування підприємства в цілому. Він складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів управління підприємством та його господарського обслуговування.

Бюджет витрат на збут виготовленої продукції складається на базі бюджету продажу і включає змінні та постійні витрати на реалізацію. До змінних зараховують комісійні реалізаторам та посередникам, частково витрати на

рекламу тощо. Постійні витрати на збут включають оплату праці співробітників відділу збуту, орендну плату, амортизацію, витрати на відрядження тощо.

8.6 Прогнозний баланс

Прогнозний баланс відображає баланс активів, обов'язків і капіталу на кінець періоду і традиційно складається крайнім з 3-х звітів. Це відбувається тому, що два минулі приготованих звіту забезпечують потрібну для прогнозного балансу інформацію. Прогноз залишку грошей на кінець періоду втрубається як елемент статті «оборотні активи» (або, якщо баланс негативний, як «зобов'язання: суми до сплати протягом року»). Прогноз звіту про прибутки і збитки вказує передбачувану прибуток (збиток) за період і втрубається в розділ «акціонерний капітал і резерви» балансу.

Завдання для практичного заняття 8:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Бюджетування в системі фінансового планування.
- 2) Основні етапи впровадження системи бюджетування на підприємстві.
- 3) Необхідність бюджетування діяльності суб'єктів господарювання.

2. Складіть глосарій термінів: бюджетування, бюджет закупівлі, бюджет накладних витрат, бюджет собівартості реалізованої продукції, прогнозний баланс підприємства.

3. Складіть таблицю, використовуючи лекційний матеріал та запропоновані інформаційні джерела до розділу 8.

Тип бюджету	Характеристика
Бюджети, побудовані за принципом «знизу вгору» і «зверху вниз»	
Довгострокові і короткострокові бюджети	
Безперервні (ковзні) бюджети	
Постатейний бюджет	
Бюджети з тимчасовим періодом	
Статичні і гнучкі бюджети	
Недосяжні і неприйнятні бюджети	

Завдання для самостійного опрацювання заняття 8:

1. Теми для доповідей:

- 1) Об'єкти бюджетування.
- 2) Етапи бюджетування.
- 3) Процес формування системи бюджетів на підприємстві.
- 4) Система бюджетів невеликого підприємства.

2. Дайте відповіді на тестові завдання:

1) Що являє собою бюджетування?

- а) кількісний план у грошовому вимірі, заздалегідь підготовлений і прийнятий до певного періоду часу;
- б) фінансовий план, який пояснює майбутні операції й оцінює очікуваний напрям дій для досягнення фінансових і оперативних цілей підприємства;
- в) процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями;
- г) забезпечення узгодженість роботи кожного підрозділу підприємства за попередніми операціями.

2. Бюджетування звичайно розглядають як двосторонній потік інформації:

- а) низхідний, висхідний;
- б) зовнішній, внутрішній;
- в) паралельний, послідовний;
- г) первинний, вторинний.

3. За методикою складання бюджет класифікують...

- а) операційний, фінансовий;
- б) статичний, безперервний;
- в) зведений, фінансовий;

г) статистичний, операційний.

4. Операційні бюджети являють собою...

- а) окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера;
- б) узагальнюючий план роботи підприємства, який відображує майбутні операції всіх його підрозділів;
- в) сукупність бюджетів, які містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства;
- г) сукупність бюджетів, які відображують доходи та витрати підприємства.

5. Операційні бюджети включають в себе...

- а) бюджет продажу, бюджет виробництва;
- б) бюджет операційних витрат, бюджет грошових коштів;
- в) бюджет операційних витрат, бюджетний баланс;
- г) бюджет грошових коштів, бюджетний баланс.

Інформаційні джерела до заняття 8:

1. Попович П. Я. Операційний аналіз беззбитковості та маржинальний дохід на одиницю продукції //Економічний аналіз. – 2008. – №. 3. – С. 19.
2. Микитюк П. П. Інноваційний менеджмент. – 2007.
3. Лук'янова В. В., Головач Т. В. Економічний ризик: навч. посіб //К.: Академвидав. – 2007. – Т. 464. – С. 125.
4. Терещенко О.О. Навч. посіб-ник. — К.: КНЕУ, 2003. — 554 с. Для 8
5. Давидович І. Є. Контролінг. – 2008.
6. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник //Д.–К.: Центр навчальної літератури. – 2006.
7. Коркуна Д. Бюджетування у системі фінансового планування підприємства //Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – №. 19. – С. 330-334.
8. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. – М. : Финансы и статистика, 2005.
9. Дугіна С.І. Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2005. — 393 с.

Невідомий: Кожен повинен знати ціну речам або хоча б продажну вартість.

9 ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ З ЦІНОУТВОРЕННЯ

Розглянуто:

- попит та інші основні фактори визначення ціни.
- методи ціноутворення «витрати плюс».
- цільове ціноутворення та цільові витрати.
- невитратні фактори які впливають на ціну.
- вплив антимонопольного законодавства на ціноутворення.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- аналізувати розвиток системи і моделей бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівнях з урахуванням професійного світогляду на формування та прийняття рішень відносно ціноутворення.

9.1 Попит та інші основні фактори визначення ціни

На процес ціноутворення впливає безліч чинників, як зовнішніх так і внутрішніх. Процес ціноутворення на підприємстві можна уявити завдяки наступним процедурам, таким як визначення цілей ціноутворення, аналізу попиту на товар, аналіз витрат, аналіз конкурентів та їх цін на товар, вибір методу ціноутворення, вибір цінової стратегії та встановлення ціни на продукт. Загалом ціль ціноутворення на підприємстві прямо пов'язана з прибутком, обсягом продажу, конкуренцією, «виживанням» підприємств у скрутні часи. Аналіз попиту на товар передбачає визначення обсягу та динаміки продажу й залежності між попитом – пропозицією та ціною. В свою чергу, на такий зв'язок впливає еластичність попиту, економічні можливості покупця та цінність конкретного товару для споживача. Аналіз витрат дозволяє визначити максимальні ціни та мінімальні витрати. Аналіз цін у конкурентів дає змогу визначити межу максимальної та мінімальної ціни. На вибір методу ціноутворення впливає орієнтація на витрати. Вибір цінової політики підприємства ґрунтується на наступних завданнях таких як вихід на ринок, зняття швидкого доходу, нейтральне ціноутворення.

Встановлення остаточно ціни передбачає ухвалення такого фактору, як сприятлива ціна для споживача та ринкова ситуація.

До зовнішніх чинників макроекономічного рівня належить стабільність в країні, забезпечення ресурсів, рівень податкового навантаження на підприємства та зовнішня економічна політика держави.

До внутрішніх чинників належить мікросередовище, ринковий сегмент, життєвий цикл товару, імідж підприємства, рівень виробництва та багато іншого.

Перед тим, як перейти до наступного розділу, необхідно визначитися з попитом та пропозицією на товар. Отже, попит – це кількість товарів, котру споживачі готові та можуть придбати за дану ціну, на даному ринку, протягом даного періоду. Закон попиту стверджує, що на ринку діє обернена залежність між цінами та кількістю товарів, які купують споживачі. Якщо товар дешевшає, то його купують більше. Поряд з цим виникає необхідність у розумінні поняття пропозиція – це кількість товару, яку виробники готові і згодні виготовити і запропонувати за дану ціну, на даному ринку протягом конкретного часу. Закон пропозиції стверджує, що виробники вважатимуть доцільним спрямувати більшу кількість ресурсів на виробництво даного товару за відносно більш високого рівня ціни на нього.

9.2 Методи ціноутворення «витрати плюс»

Одним із основних завдань підприємства при розробці маркетингової цінової політики є вибір методу ціноутворення. На здійснення обґрунтованого вибору впливає цілий комплекс внутрішніх, а також зовнішніх факторів.

Метод ціноутворення - це конкретний спосіб, прийом, сукупність послідовних дій щодо визначення та обґрунтування ціни конкретного товару. Існує чимало методів ціноутворення. Їхнє розділення на групи є доволі умовним і залежить від того, який чинник домінує при визначенні ціни і, відповідно, з якого чинника розпочинається її обґрунтування. Наприклад,

методи, що базуються на попиті, означають, що базову ціну товару встановлюють передусім на основі вивчення попиту споживачів, на витратах - на базі розрахунку середніх витрат, на конкуренції - з урахуванням цін конкурентів і т.д.

Метод «витрати плюс» є одним із найпростіших. Він полягає у нарахуванні певної націнки на собівартість товару. При цьому, якщо йдеться про визначення ціни виробником товару, то до витрат виробництва додається сума запланованого прибутку. Щодо оптових і роздрібних торговців, при визначенні ціни на товар за цим методом до витрат, пов'язаних з придбанням товару, додають націнки, які мають забезпечити покриття витрат та отримання очікуваного прибутку.

Величина націнки, що додається підприємством, може бути стандартною для кожного виду товару. Також вона може змінюватися залежно від виду товару, вартості його однієї одиниці, обсягів продажів тощо.

Такий метод ціноутворення не дає змоги в кожному конкретному випадку врахувати особливості купівельного попиту й конкуренції, а отже, і визначити оптимальну ціну. Проте, незважаючи на це, даний метод досі ще залишається дуже популярним в умовах української економіки.

Метод, орієнтований на аналіз беззбитковості та забезпечення цільового прибутку, полягає в тому, що потрібно знайти ціну, яка б забезпечила за встановлених обсягів виробництва і реалізації продукції отримання фірмою цільового прибутку.

9.3 Цільове ціноутворення та цільові витрати

Цільове ціноутворення — метод, за якого ціни встановлюються таким чином, щоб отримати максимальний рівень прибутку на вкладений капітал.

Таблиця 9.1

Фактори ціноутворення	Методи ціноутворення	
	Ринкові	Економічні

кон'юнктурні	Метод поточно ціни	Метод питомних показників
регулюючі	Метод запечатаного конверта	Метод регресійного аналізу
базові		Агрегатний метод

Ціна розраховується, виходячи із суми постійних і змінних витрат на одиницю продукції й запланованого прибутку з урахуванням нижнього порогу ціни. При опосередкованому збуті ціна продажу кінцевому споживачу збільшується на розмір націнки, яка залежить від особливостей товару (сезонність, мода, новизна), а також еластичності попиту за цінами.

Ціна встановлюється таким чином, щоб можна було досягти бажаної норми прибутку на вкладений капітал. Необхідно взяти до уваги, що розрахунки ціни в цьому випадку залежать від обсягу виробництва та реалізації, у зв'язку з чим необхідно визначити критичну точку обсягу виробництва:

$$\text{Критичний обсяг виробництва} = \text{Постійні витрати/ціна} - \text{Змінні витрати.}$$

Фактори ціноутворення — це сукупність тих чинників, які впливають на дії продавця у процесі встановлення ним цін на продукцію. Їх можна поділити на внутрішні — такі, що залежать від продавця, контролюються ним, та зовнішні — такі, що не залежать від продавця, не контролюються ним.

9.4 Невитратні фактори які впливають на ціну

В умовах ринкової економіки на ціну впливають внутрішні та зовнішні фактори. Серед них головним виступає попит споживачів. Оскільки через попит та ціну на товар виникає закон попиту, який ґрунтується на тому, що зі зменшенням ціни – попит на виріб збільшується. Чим нижче ціна, тим більше товару споживачі можуть придбати; Через низьку ціну споживачі віддають перевагу дешевшому товару; Якщо ціна буде високою, то споживач може від нього відмовитися та почати покупати аналог товару.

Для вироблення ефективної цінової політики фірми необхідний всебічний аналіз факторів, що впливають на рівень цін. Основними з них є: попит на продукцію; державне регулювання цін; витрати по виробництву і реалізації продукції; конкуренція.

Рівень цін впливає конкуренція, яка підштовхує фірми до вдосконалення своєї продукції, детального обґрунтування ціни на неї. При цьому фірма може орієнтуватися або на ринок продавця, чи на ринок покупця. На ринку продавця домінуюче положення займає продавець - виробник товару. В таких умовах фірмі легше функціонувати, оскільки її продукція знаходиться поза конкуренцією. На ринку покупця домінуюче становище займає покупець. І від того, наскільки фірма зуміє врахувати мінливі запити покупця і вчасно задовольнити їх, залежить її благополуччя.

На рівень цін впливає і ряд інших факторів, наприклад стадія життєвого циклу виробу, організації-учасники просування товару від виробника до споживача та ін. Облік впливу всіх факторів у комплексі дозволить фірмі виробити правильну політику ціноутворення.

9.5 Вплив антимонопольного законодавства на ціноутворення

Сьогодні в Україні існує певна система впливу на процеси ціноутворення суб'єктів господарювання. Ця система, з одного боку, обмежує підприємства у виборі ціни, а з іншого — створює більш-менш справедливі умови функціонування для всіх учасників економічних відносин, сприяє створенню вільного конкурентного середовища, а також обмежує розвиток негативних тенденцій, таких як: монополістичне ціноутворення; штучне підвищення цін на товари першої необхідності тощо.

Регулювання цін на продукцію монопольних утворень здійснюється шляхом встановлення фіксованих цін, граничних рівнів цін, граничних рівнів торговельних надбавок і постачальницько-збутових націнок, граничних

нормативів рентабельності, або шляхом запровадження обов'язкового декларування зміни цін.

Регулювання цін (тарифів) не поширюється на продукцію, що експортується, нову продукцію, виготовлену із застосуванням запатентованого винаходу та високоефективної технології, створеної спеціально для цієї продукції (протягом трьох років з моменту постановки її на виробництво).

Завдання для праткичного заняття 9:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Прийняття рішень по ціноутворенню.
- 2) Вимоги до критеріїв прийняття управлінських рішень.
- 3) Обґрунтування рішення щодо ціноутворення.
- 4) Оподаткування та ціноутворення на підприємстві.

2. Складіть глосарій термінів: ціноутворення, цільове ціноутворення, критичний обсяг виробництва.

3. Вправи для виконання.

Вправа для виконання 1. Продавець виконує роботи для компанії, яка є залежною. По контрольованій операції є наступні дані: Виручка (чистий дохід) Продавця: 120 000 тис. грн.; Собівартість операції: 115 000 тис. грн; Прибуток: 5 000 тис. грн (120 000 – 115 000); Рентабельність витрат: 4,35% (5 000/115 000)2. Продавець також виконував роботи для незалежних компаній. По операціям з незалежними компаніями є наступні дані:

Виручка (чистий дохід), тис. грн	Собівартість операції, тис. грн	Валовий прибуток по операції, тис. грн (гр.1 – гр.2)	Рентабельність витрат (гр. 3 : гр. 2)
1	2	3	4
20 060	17 000	3 060	18%
10 000	8 000	2 000	25%
6900	6 000	900	15%
7 000	4 000	3 000	75%

Необхідно:

1. Визначити ринковий інтервал рентабельності витрат
2. Розрахувати мінімальне значення ринкового діапазону рентабельності витрат
3. Розрахувати максимальне значення ринкового діапазону рентабельності

Завдання для самостійного опрацювання заняття 9:

1. Теми для доповідей:

- 1) Процес ціноутворення.
- 2) Принципи ціноутворення і цілі цінової політики.
- 3) Інформація, необхідна при ухваленні управлінського рішення за цінами.
- 4) Як законодавство України впливає на ціноутворення?

2. Дайте відповіді на тестові завдання:

1. Які з нижче перелічених теорій вартості відірвана від ринку ціни:

- а) теорія попиту і пропозиції;
- б) теорія трудової вартості;
- в) теорія граничної корисності;
- г) теорія альтернативної вартості.

2. Яка з нижче перелічених цін забезпечує еквівалентність обміну:

- а) розподільна;
- б) облікова;
- в) стимулююча;
- г) регулююча.

3. Вибрати елементи ринкового механізму ціноутворення:

- а) кількість суб'єктів ринку;
- б) попит;
- в) незалежність суб'єктів ринку;
- г) пропозиція;

4. Вибрати умова для стабільного ринку:

- а) кількість грошей > ніж сума цін;
- б) кількість грошей < ніж сума цін;
- в) кількість грошей = сумі цін .

5. Вибрати зовнішні фактори, під впливом яких формується ринкова ціна:

- а) ціна;
- б) попит і пропозиція;
- в) конкуренція;
- г) девальвація і ревальвація;
- д) всі відповіді вірні.

Інформаційні джерела до заняття 9:

1. Янковий В. О., Куперман В. В. Антикризове управління підприємством на основі аналізу беззбитковості. – 2009.
2. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства. – 2006.
3. Мельник Л. Г. и др. Маркетингова цінова політика. – 2007.
4. Рета М. В. Управлінський облік. – 2014
5. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства: навчальний посібник. – 2017.
6. кодекс України П. Податковий кодекс України //Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – №. 13-14. – С. 15-16

Маргарет Тетчер: 90% наших турбот стосується того, що ніколи не станеться.

10 СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Розглянуто:

- управлінський облік у системі стратегічного менеджменту.
- управління на основі аналізу діяльності.
- прийняття заказу за ціною не вище собівартості.
- релевантний підхід та рішення «виробляти чи купувати».
- рішення о ліквідації неприбуткового сегмента діяльності.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- усвідомлювати особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та демонструвати розуміння його ринкового позиціонування та визначати релевантні підходи та рішення під час виробляти чи купувати, прийняття рішень, щодо ліквідації неприбуткового сегмента діяльності.

10.1 Управлінський облік у системі стратегічного менеджменту

Розвиток ринкових відносин в нашій країні розширює сферу облікової діяльності, веде до перехрещення традиційного фінансового обліку з такими науками, як планування, бюджетування, прогнозування, ціноутворення, аналіз та контроль.

Стратегічний управлінський облік – це інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства).

Таблиця 10.1

Види управлінського обліку

Показники порівняння	Види управлінського обліку	
	<i>оперативний</i>	<i>стратегічний</i>
Мета обліку	Надання допомоги управлінському апарату в плануванні, контролі, підготовці поточних управлінських рішень	Надання допомоги в досягненні стратегічних цілей підприємства в інтересах його власників, акціонерів.

Орієнтація	Внутрішні процеси та явища підприємства	Аналіз зовнішнього бізнес-середовища
Основні завдання	Надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства	
	<ul style="list-style-type: none"> - інформаційне забезпечення для оцінки і аналізу діяльності окремих сегментів підприємства; - інформаційне забезпечення та складання звітності про відхилення та їх інтерпретацію за окремими сегментами; - аналіз альтернативних управлінських рішень; - інформування про можливі наслідки певних дій; - рекомендації щодо вибору оптимального рішення, тощо. 	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення інформацією щодо реалізації прийнятої стратегії; - аналіз ефекту від зміни стратегії, оцінка результативності таких змін; - аналіз прибутковості конкурентів; - аналіз прибутковості замовників; - оцінка стратегічних рішень щодо їх впливу на акціонерну вартість; - інформаційне забезпечення для аналізу власного потенціалу, ринкової позиції; - інформаційне забезпечення оцінки ключових факторів успіху (система збалансованих показників);
Джерела інформації	Дані бухгалтерського (фінансового), виробничого (оперативного), статистичного, податкового обліку, позаоблікові дані (тобто внутрішня інформація)	Внутрішня інформація та зовнішня інформація (наприклад, дані про конкурентів – щорічні оприлюднені звіти, офіційні статистичні дані, власні практичні спостереження, інші неофіційні джерела)
Об'єкти витрат	Продукція, роботи, послуги, клієнти, вид діяльності, тощо	Стадії вартісного ланцюжка (Забезпечення ресурсами – Виробництво – Просування продукції – Прибуток)
Цілеспрямованість аналізу витрат	Аналіз витрат в залежності від конкретних управлінських потреб (обчислення витрат	Аналіз витрат в залежності від прийнятої стратегії (калькуляція всього економічного процесу –

	власної діяльності)	внутрішньої економічного ланцюжка)
Напрями обліку (підходи до калькулювання та аналізу витрат)	Метод повних витрат; Метод «директ - кост»; Нормативний метод; Метод «стандарт- кост»; Калькулювання за замовленнями; Калькулювання за процесами; Калькулювання на основі діяльності; Облік за центрами відповідальності; Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» (аналіз гнучкості) тощо.	Калькулювання за принципом зворотного потоку (під впливом системи «якраз вчасно»); Калькулювання життєвого циклу; Цільове калькулювання; Калькулювання для безперервного вдосконалення; Облік і аналіз витрат на якість продукції; Облік продуктивності; Аналіз вартісного ланцюжка; Аналіз витрат і доходів конкурентів; тощо.

10.2 Управління на основі аналізу діяльності

Сучасна система управління - це складний і багатогранний процес. В сьогоденних умовах для більшості підприємств характерне прийняття управлінських рішень як реакції на поточні проблеми. Така форма управління породжує ряд протиріч між: інтересами підприємства та фіскальними інтересами держави; ціною грошей і рентабельністю виробництва; рентабельністю власного капіталу і рентабельністю фінансових ринків; інтересами виробництва і фінансової служби і т. д.

Управлінський аналіз покликаний перетворити економічну і неекономічну інформацію в придатну для прийняття рішення. Логічна обробка, вивчення, узагальнення фактів, їх систематизація, висновки, пропозиції, пошук резервів - все це завдання управлінського аналізу, який покликаний забезпечити обґрунтованість управлінського рішення та підвищити його ефективність.

Управлінський аналіз дає оцінку внутрішніх і зовнішніх чинників ситуації, загальних тенденцій розвитку економічних процесів, можливих

резервів підвищення ефективності виробництва; передбачає аналіз ступеня напруженості і виконання плану за всіма видами показників, вивчення ходу оперативного виконання плану, що впливають на нього негативних причин, шляхів їх усунення.

Аналіз - це інструмент пізнання предметів і явищ внутрішнього і навколишнього середовища, заснований на розборі цілого на складові частини і дослідженні їх у взаємозв'язку і взаємозалежності.

Економічний аналіз - це система спеціальних знань, пов'язана з дослідженням економічних процесів і явищ у їх взаємозв'язку, що складаються під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів.

Фінансовий аналіз - це частина економічного аналізу, що представляє систему спеціальних знань, пов'язану з дослідженням фінансового стану організації та її фінансових результатів, що складаються під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів, на основі даних фінансової звітності.

Управлінський аналіз - це частина економічного аналізу, що представляє собою систему спеціальних знань, пов'язану з дослідженням ресурсів підприємства в ув'язці з його можливостями, що складаються під впливом об'єктивних і суб'єктивних чинників, з метою підвищення ефективності фінансових результатів і розвитку тактичного і стратегічного управління.

Управлінський аналіз виник не на порожньому місці. Він методологічно пов'язаний з рядом інших дисциплін, що забезпечують помітний внесок у теорію і методологію управлінського аналізу.

10.3 Прийняття заказу продажу за ціною не вище собівартості

Згідно з пп. 14.1.228 ПКУ **собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг** – це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно

до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням розділу III ПКУ.

В Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджених наказом Мінпромполітики від 09.07.2007 р. № 373, під **виробничою собівартістю промислової продукції** розуміються виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво.

Отже, якщо собівартість товару безпосередньо складається з фактичних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, то його ринкова ціна залежить від кон'юнктури ринку, тобто ці поняття не є тотожними і можуть відрізнитись залежно від значної кількості економічних факторів. Як бачимо, згідно з нормами чинного законодавства собівартість товару не впливає на розмір доходу від його реалізації.

10.4 Релевантний підхід та рішення «виробляти чи купувати»

Вибір критеріїв залежить від завантаження потужностей і використання ресурсів. Якщо на підприємстві немає вузьких місць (недовантаження), то основним критерієм виступає змінна собівартість плюс додаткова постійна й змінні (релевантні) витрати. Якщо на підприємстві повне завантаження, то критерієм для прийняття рішення "купувати чи виробляти" виступають релевантні витрати на одиницю продукції плюс упущений маржинальний прибуток від виключених з програм продуктів.

Якщо ж на підприємстві є велика кількість вузьких місць, то необхідно прорахувати упущені вигоди, що можливо лише за умов використання апарату лінійного програмування.

Рішення типу «продавати чи переробляти далі». Часто в практичній діяльності мають місце спільні продукти, які мають спільні процеси виробництва й витрати до так званої точки відокремлення. Точка відокремлення являє собою момент, коли спільні продукти набувають вигляду різних товарів та можуть продаватися як два різні продукти. Наприклад, з

нафти сирця в процесі переробки виготовляють бензин, солярку, мазут тощо. Тому після видобутку нафти виникає питання, чи слід продовжувати переробляти цей ресурс чи краще його продати. Якщо підприємство вирішує переробляти спільний продукт і після точки відокремлення, то всі витрати на додаткову переробку будуть релевантними — і постійні і змінні. Крім того, виручка від реалізації готового продукту після додаткової переробки є релевантною інформацією. При цьому всі попередні витрати, які є спільними для всіх спільних продуктів, розглядаються як нерелевантні, оскільки стосуються минулого.

10.5 Рішення о ліквідації неприбуткового сегмента діяльності

Необхідність рішення щодо скорочення діяльності найчастіше виникає при наявності у підприємства збиткового сегмента. Традиційно вважається, що ліквідування такого сегмента і (або) заміна його іншим сегментом збільшить прибуток підприємства в цілому. Проте для прийняття зазначеного типу рішення необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий сегмент свої власні витрати. Для цього здійснюють порівняння звітів про фінансові результати, один з яких характеризує ситуацію до ліквідації сегмента, а другий — стан підприємства після операції ліквідації. Такі звіти складають на основі калькулювання змінних витрат. Оскільки діяльність сегмента буде припинена, то зникнуть і його змінні витрати. Крім того, слід проаналізувати постійні витрати підприємства і виділити з їх складу ті, які прямо зіставляються зі збитковим сегментом. Це — так звані прямі постійні витрати, яких можна уникнути у разі припинення діяльності цього сегмента. У цілому «критичним» кількісним показником, який обґрунтовує необхідність ліквідації конкретного сегмента, можна вважати відсутність у нього маржинального доходу. Таким чином, релевантними будуть дані про всі прямі витрати сегмента, тобто як змінні, так і постійні, що безпосередньо пов'язані з його діяльністю, а також про доходи цього сегмента.

Інколи в процесі прийняття рішення можуть виникнути й інші альтернативні пропозиції щодо застосування виробничих потужностей, робочої сили та інших ресурсів збиткового сегмента. Наприклад, можливість застосування потужностей цього сегмента для виготовлення іншого виду продукції з мінімальними витратами на переналагодження обладнання і робочу силу або матеріали може повністю змінити первісне рішення. Тому надзвичайно важливо зібрати інформацію про всі можливі варіанти, які можуть вплинути на діяльність збиткового сегмента.

Завдання для практичного заняття 10:

1. Підготуйтеся до обговорення дискусійних питань:

- 1) Стратегічний менеджмент та управлінський облік.
- 2) Сутність і концептуальна межа управлінського обліку.
- 3) Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки підприємства.
- 4) Управлінський облік в системі стратегічного управління.
- 5) Методи управлінського обліку та їх практичне значення.

2. Складіть таблицю використовуючи лекційний матеріал та запропановані інформаційні джерела до розділу 10:

Компанія	Місія	Стратегія
Ford Motor		
IBM		
Walt Disney		
Cocacola		
Pepsi		
Fanta		

Завдання для самостійного опрацювання заняття 10:

1. Теми для доповідей:

- 1) Завдання стратегічного аналізу
- 2) Методи стратегічного аналізу середовища підприємства
- 3) Ланцюжок цінностей підприємства
- 4) Методи оцінки конкурентоспроможності підприємства
- 5) Стратегія – як генеральний план розвитку бізнесу

Інформаційні джерела до заняття 10:

1. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами. – 2010.
2. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції. – 2012.
3. Цимбалюк Л. Г. и др. Формування та управління витратами виробництва. – 2009.
4. Давидович І. Є. Управління витратами. – 2008.
5. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб //К.: ЦУЛ. – 2013.

ДИСЦИПЛІНАРНІ РЕЗУЛЬТАТИ НАВЧАННЯ

У процесі вивчення навчальної дисципліни «управлінський облік» та опрацювання цього навчального посібнику студент опанує наступні здатності відповідно до дисциплінарних результатів навчання:

Демонструвати базові знання та розуміння економічних категорій, законів, причинно-наслідкових та функціональних зв'язків, які існують між процесами та явищами на різних рівнях економічних систем та визначення ролі інформації в системі управлінського обліку.

Знати місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в облікових системах.

Користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств, установ, організацій під час організації управлінського обліку та основні правила його ведення на підприємстві.

Усвідомлювати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності та проведення порівняння фінансового та управлінського обліку.

Формувати й аналізувати фінансові та управлінську звітність підприємств різних форм власності та інтерпретувати отримані відомості для прийняття управлінських рішень під час аналізу релевантної інформації та оптимізації управлінських рішень.

Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту, та оподаткування господарської діяльності підприємств при визначенні поведінки та класифікації витрат.

Демонструвати розуміння особливостей практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств, установ та організацій різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності при визначенні виду витрат в системі управлінського обліку.

Знати механізм функціонування бюджетно-податкової системи України та враховувати її особливості з метою організації обліку та формування звітності на підприємствах при вивченні та визначенні виправного та невивправного браку, відходів.

Обґрунтовувати ефективність прийняття управлінських рішень з використанням обліково-аналітичної інформації та розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством при визначенні алгоритму прийняття управлінських рішень та побудови моделі прийняття рішень в умовах невизначеності.

Використовувати теоретичні, організаційні та методичні засади аудиту при вивченні системи та методів калькулювання витрат.

Визначати напрями підвищення ефективності формування фінансових ресурсів, їх розподілу та контролю використання на рівні держави та підприємств різних організаційно-правових форм власності при веденні обліку витрат за центрами відповідальності.

Усвідомлювати особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та демонструвати розуміння його ринкового позиціонування та визначати релевантні підходи та рішення під час виробляти чи купувати, прийняття рішень, щодо ліквідації неприбуткового сегмента діяльності.

Володіти базовими знаннями фундаментальних розділів математики в обсязі, необхідному для застосування економіко-математичних методів у обраній професії під час проведення аналізу беззбитковості.

Володіти базовими знаннями фундаментальних розділів математики в обсязі, необхідному для застосування економіко-математичних методів у обраній професії при визначенні сутності процесу бюджетування, вивченні його видів та складанні прогнозного балансу.

Демонструвати навички володіння загальнонауковими та спеціальними методами дослідження економічних явищ і процесів на підприємстві під час ведення обліку та розподілу витрат.

Вміти працювати як самостійно, так і в команді. Проявляти самостійність і відповідальність у роботі, професійну повагу до етичних принципів, демонструвати повагу до індивідуального та культурного різноманіття та усвідомлювати етичні норми фахівців-обліковців.

Аналізувати розвиток системи і моделей бухгалтерського обліку на національному та міжнаціональному рівнях з урахуванням професійного світогляду на формування та прийняття рішень відносно ціноутворення.

ПРИКЛАД ЗАВДАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ

Міністерство освіти і науки України
Державний вищий навчальний заклад «Національний гірничий університет»

Освітньо-кваліфікаційний рівень **Бакалавр**

КОМПЛЕКСНЕ КАВАЛІФІКАЦІЙНЕ ЗАВДАННЯ
Дисципліна **Управлінський облік**

Теоретична частина

Дайте відповіді на запитання:

- 1) Дайте визначення терміну «калькулювання»
- 2) Перерахуйте усі бази розподілу накладних витрат.
- 3) Дайте визначення терміну «маржинальний дохід».

Дайте відповіді на тестові завдання:

1. Яке П(с)БО визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкритті в фінансовій звітності.

- а) П(с)БО № 21
- б) П(с)БО № 16
- в) П(с)БО № 15
- г) П(с)БО № 9

2. Визначте, хто є основними користувачами управлінського обліку?

- а) економісти
- б) маркетологи
- в) бухгалтери
- г) менеджери

3. Чи може управлінський облік передбачити наслідки від майбутніх операцій?

- а) так
- б) ні
- в) не завжди
- г) немає вірної відповіді

4. Облік витрат акумулює й систематизує витрати для:

- а) забезпечення контролю
- б) оцінки запасів і визначення фінансового результату
- в) прийняття управлінських рішень
- г) всі відповіді вірні

5. Що відображає фінансова звітність?

- а) вплив на прийняття рішень
- б) фінансовий стан
- в) діяльність окремих підрозділів
- г) немає вірної відповіді

Практична частина

Вправа для виконання 1. Витрати контакт-центру «Simply Contact» складають:

- абонентська плата 1 200 грн;
- вартість кожного дзвінка 0,4 грн.

В березні місяці було зроблено 5 600 дзвінків, в квітні 6 200 дзвінка.

Необхідно:

- Розрахувати витрати контакт центру на користування телефону в березні та квітні;
- Розрахувати витрати на 1(один) дзвінок в березні та квітні;
- Визначити маржинальні витрати на 1 додатковий дзвінок в березні та квітні;
- Визначити середні витрати на дзвінок у квітні.

Вправа для виконання 2. Підприємство виробляє металеві конструкції з заліза. Впродовж місяця виробничі витрати підприємства складають:

Заробітна плата, грн		Матеріали,грн	
- Водія	50 000	- Мідь	10 000
- Механіка	70 000	- Залізо	30 000
- Верстатника	100 000	- Запчастини для верстата	20 000

Визначити чому дорівнюють прямі витрати підприємства ?

Вправа для виконання 3. Є така інформація про діяльність підприємства:

Продаж	1 000 000
Змінні витрати	240 000
Постійні витрати	50 000
Загальні витрати	290 000

Визначити, чому дорівнює точка беззбитковості?

Вправа для виконання 4. Компанія планує продати 40 000 одиниць продукції. Постійні витрати складають 80 000, а змінні витрати 60% ціни реалізації. Операційний прибуток 20 000

Визначити ціну реалізації одиниці продукції.

ГЛОСАРІЙ

А

Адміністративні витрати (administrative expense) - витрати, понесені на підприємстві в цілому, на відміну від витрат спеціального призначення, таких як виробничі або витрати на реалізацію. Зазвичай до адміністративних витрат відносяться витрати на оплату праці управлінського персоналу, амортизаційні відрахування і витрати на ремонт основних засобів загальногосподарського призначення, орендна плата за приміщення загальногосподарського призначення, витрати по оплаті інформаційних, аудиторських, консультаційних та інших подібних послуг, інші аналогічні за призначенням управлінські витрати.

Актив (asset) - ресурси, одержувані або контрольовані конкретним господарюючим суб'єктом, що виникли в результаті здійснених в минулому операцій або подій і є джерелом передбачуваних економічних вигод у майбутньому.

Амортизація (depreciation, amortization, depletion) - розподіл вартості, яка амортизується активу на розрахований термін його корисної служби. В рамках поняття "амортизація" розрізняють терміни "знос" (**depreciation**) - застосовується, як правило, до матеріальних активів; "амортизація" (**amortization**) - використовується зазвичай для нематеріальних активів; "виснаження" (**depletion**) - амортизація природних ресурсів (так званих виснажуємо коштів - природного газу, вугілля, нафти, деревини і т.п.).

Аналіз співвідношення "витрати - обсяг - прибуток", CVP-аналіз (cost / volume / profit analysis) - аналіз результатів діяльності підприємства на основі співвідношення обсягів виробництва, прибутку і витрат, що дозволяє визначити взаємозв'язку між витратами і доходами при різних обсягах виробництва.

Б

База розподілу (allocation basis) - базис, на основі якого виконується розподіл, наприклад непрямих витрат на об'єкти обліку витрат. Прикладами такої бази є відпрацьовані людино-години, зарплата, машино-години.

Бюджет (budget) - інформація про плановані або очікуваних доходах, витратах, активи і зобов'язання. Бюджет являє собою директивний план майбутніх операцій і використовується для планування, контролю та оцінки ефективності діяльності.

Бюджет гнучкий (flexible budget) - бюджет, показники якого можуть регулюватися в залежності від рівня діяльності.

Бюджет головний (master budget) - бюджет, який консолідує всі підбюджети в загальний план і на основі якого здійснюється управління. Зазвичай охоплює період, рівний одному року. До складу головного бюджету входить також фінансова звітність.

Бюджет динамічний (continuous budget, multiple budget, rolling budget) - динамічне прогнозування фінансових операцій на ряд найближчих періодів

(тижнів, місяців або кварталів). В кінці кожного періоду та частина бюджету, яка відповідає минулого періоду, видаляється, а новий розділ бюджету за аналогічний за тривалістю період додається.

Бюджет капітальних вкладень (capital budget) - план передбачуваних витрат на придбання довгострокових активів і засоби фінансування цих придбань.

Бюджет операційний (operating budget) - план доходів і витрат, пов'язаний з веденням операційної діяльності за певний період. Називається також поточним бюджетом.

Бюджет постатейний (line item budget) - бюджет, в якому витрати класифікуються за джерелами їх виникнення, таким як заробітна плата, додаткові пільги, транспорт.

Бюджет продажів (sales budget) - затверджений для підприємства план продажів, очікуваних протягом певного періоду.

Бюджет проекту (project budget) - бюджет витрат і капітальних вкладень, що складається для певного проекту на період терміну його реалізації в розрізі ресурсів і функцій; термін реалізації проекту може охоплювати кілька періодів операційного бюджету.

Бюджет фіксований (Jixed budge) - бюджет, в якому заплановані конкретні суми доходів і витрат для кожної бюджетної статті. Називається також статичним бюджетом.

Бюджет функціональний (functional budget) бюджет, в якому витрати та доходи класифікуються за функціями.

Бюджет центру відповідальності (responsibility budget) - бюджет, який встановлює плани по співробітниках, відповідальним за їх виконання. Являє собою механізм контролю роботи менеджерів центрів відповідальності, оскільки в цьому бюджеті закріплюються очікувані показники ефективності діяльності менеджерів.

Бюджетування, планування (budgeting) - процес планування руху ресурсів по підприємству на майбутній період і (або) проект.

Бюджетний цикл (budget cycle) - циклічно повторюється ланцюжок дій, спрямованих на підготовку бюджету, контроль і необхідні корективи в ході виконання.

В

Внутрішня норма прибутку (internal rate of return - IRR) - ставка дисконтування, при якій чиста поточна вартість грошових виплат і надходжень дорівнює нулю. Називається також нормою прибутку з поправкою на час (**time-adjusted rate of return**). Це спеціальна ставка дисконту, при якій суми надходжень і відрахувань коштів дають нульову чисту поточну приведену вартість, тобто приведена вартість грошових надходжень дорівнює приведеній вартості відрахувань коштів.

Відхилення бюджетне (budget variance) - відхилення фактичних результатів від планових за даними порівняння, наприклад фактично отриманих доходів або понесених витрат з відповідними статтями бюджету.

Відхилення вироблення (yield variance) - різниця між фактичною кількістю матеріалів, використаних на заданий обсяг продукції, і нормативною кількістю, який потрібен на цей обсяг, помножена на нормативну вартість одиниці матеріалів.

Відхилення гнучкого бюджету (flexible budget variance) - різниця між фактичними значеннями показників і значеннями згідно гнучкому бюджету для фактичного рівня діяльності.

Відхилення загальне (joint variance) - відхилення, викликане зміною ціни і кількості.

Відхилення від нормативних витрат (rate variance) - відхилення вартості, пов'язане з різницею між нормативною і фактичною собівартістю одиниці продукції.

Відхилення змінних виробничих накладних витрат (variable production overhead variance) - різниця між фактичними і нормативними змінними накладними витратами.

Відхилення змінних виробничих накладних витрат за витратами (variable production overhead expenditure variance) різниця між фактично відпрацьованими годинами прямих трудовитрат, помноженим на нормативну ставку змінних накладних витрат, і фактичними змінними накладними витратами.

Відхилення змінних виробничих накладних витрат по продуктивності (variable production overhead efficiency variance) - різниця між нормативними годинами і фактично відпрацьованими годинами при прямих затратах, прийнятими для фактичного обсягу виробництва або випуску, помножена на нормативну ставку змінних накладних витрат в розрахунку на годину прямих трудовитрат (або на будь-яку іншу прийняту одиницю).

Відхилення постійних виробничих накладних витрат по бюджету (fixed manufacturing overhead budget variance), відхилення постійних виробничих накладних витрат за витратами (**fixed production overhead expenditure variance**) - різниця між плановими і фактичними постійними виробничими накладними витратами.

Відхилення постійних виробничих накладних витрат за обсягом (fixed production overhead volume variance) - зайве або недостатньо розподілені постійні виробничі витрати, що виникають, коли фактичний обсяг виробництва знаходиться вище або нижче планового. Різниця між плановими і фактичними постійними виробничими накладними витратами, розподіленими в виробничу собівартість. Називається також відхиленням потужності (і **capacity variance**), відхиленням використання (**utilization variance**) або відхиленням обсягу виробництва (**production volume variance**).

Відхилення продажів за обсягом (sales volume variance) - різниця між плановим і фактичним обсягом реалізації, що виникає в результаті зміни обсягу реалізації продукції. Розраховується множенням різниці в кількості на середню нормативну прибуток у розрахунку па одиницю кількості продукції. Інший спосіб розрахунку - найчастіше він дає більш інформативне відхилення -

базується на збільшенні різниці в кількості на середню нормативну валовий прибуток в розрахунку на одиницю кількості.

Відхилення продажів за структурою (sales mix variance) - різниця між плановим і фактичним обсягом реалізації, викликана різною структурою плановою та фактичною пропорції видів продукції, кожен з яких має різну міру рентабельності.

Відхилення продажів за ціною (sales price variance) - різниця між плановою та фактичною ціною продажу одиниці продукції, помножена на фактичний обсяг реалізації.

Відхилення виробничих витрат (production cost variance) - різниця між нормативними витратами на фактичний обсяг виробництва або випуску і фактичними виробничими витратами, понесеними за певний період часу.

Відхилення прямих матеріальних витрат (direct materials variances) - різниця між нормативними і фактичними прямими матеріальними витратами на фактичний обсяг виробництва або випуску.

Відхилення прямих матеріальних витрат по виробленню (direct materials yield variance) - різниця між використанням фактичного та нормативного кількості матеріалів, передбаченого для даного обсягу виробництва або випуску, помножена на середньозважену вартість одиниці матеріалів.

Відхилення прямих матеріальних витрат за кількістю використаних матеріалів (direct materials quantity variance) - різниця між нормативним і фактичним кількістю матеріалів, використаних у виробництві заданого обсягу випуску, оцінена за нормативною ціною. Обчислюється за формулою (Нормативне кількість - Фактична кількість) x Нормативна ціна одиниці матеріалу.

Відхилення прямих матеріальних витрат за структурою (direct materials mix variance) - дане відхилення показує, наскільки структура набору фактично використаних матеріалів відрізняється від нормативної структури, передбаченої для даного фактичного обсягу виробництва або випуску.

Відхилення прямих матеріальних витрат за ціною (direct materials price variance) - різниця між фактичною і нормативною ціною одиниці закуплених матеріалів, помножена на фактично придбане (або використане у виробництві) кількість одиниць матеріалу.

Відхилення прямих трудовитрат (direct labor cost variance) - різниця між нормативними і фактично понесеними прямими затратами на фактичний обсяг виробництва або випуску.

Відхилення прямих трудовитрат по виробленню (direct labor yield variance) - відхилення, викликане використанням числа одиниць праці па заданий обсяг випуску, яке перевищує заплановане.

Відхилення прямих трудовитрат за ставкою оплати (direct labor rate variance) - різниця між нормативною і фактичною ставкою погодинної оплати, помножена на фактичну кількість годин прямого праці.

Відхилення прямих трудовитрат по продуктивності (direct labor efficiency variance) - різниця між нормативною кількістю і фактичною кількістю годин прямих трудовитрат, понесених на фактичний обсяг виробництва або випуску,

помножена на норматив трудовитрат на годину. Називається також відхиленням робочого часу (**labor time variance**) або кількісним відхиленням трудовитрат.

Відхилення прямих трудовитрат змішане (direct labor mix variance) - відхилення, що виникає в результаті різниці між фактичними і нормативними змішаними трудовитратами. Розраховується за формулою (Фактичний відсоток змішаних трудовитрат - Плановий відсоток змішаних трудовитрат) • Фактичне загальна кількість використаних одиниць трудовитрат • (Планова індивідуальна ціна на одиницю трудовитрат Планова середня ціна на одиницю трудовитрат).

Відхилення робочого часу (labor time variance) - див .: **Відхилення прямих трудовитрат по продуктивності.**

Віднесення витрат {cost assignment) - 1) розподіл елемента витрат на один або кілька об'єктів обліку витрат, що є причиною їх виникнення. Прямі витрати мають прямого відношення, непрямі - розподіляються. Див .: **Розподіл** ; 2) включення витрат в певну статтю витрат прямим або непрямим шляхом. Непрямий метод застосовується при неможливості безпосередньо зв'язати витрата з конкретною статтею. У цьому випадку проводиться розподіл пропорційно обраної бази.

Виробнича собівартість (production cost , manufacturing cost) - вартість матеріалів, праці і величина накладних витрат, спожитих в процесі виробництва продукції або надання послуг. У цю собівартість не включаються витрати на реалізацію і дистрибуцію.

Виробничі накладні витрати (production overhead cost , manufacturing overhead cost) - частина собівартості продукції, до якої не входять прямі матеріальні витрати і прямі трудовитрати. До її складу можуть включатися адміністративні витрати, витрати на електроенергію і утримання будівель.

Г

Готова продукція (finished goods inventory) - 1) кінцевий продукт виробничого процесу підприємства; готова продукція - частина МПЗ, призначених для продажу (кінцевий результат виробничого циклу, активи, закінчені обробкою (комплектацією), технічні та якісні характеристики яких відповідають умовам договору або вимогам інших документів, у випадках, встановлених законодавством); 3) зміст відповідного управлінського рахунку, відображає вартість завершеною продукції, готової до реалізації або іншого використання.

Д

Дані (data) - факти, з яких шляхом аналізу і зіставлення можна отримати корисну інформацію.

Ділова репутація (goodwill) - рахунок активів, що з'являється в результаті придбання підприємства за суму, що перевищує справедливую вартість її чистих активів, піддаються обліку.

Дерево рішень (decision tree) - діаграма, в якій кожна гілка є альтернативне рішення. Чистий вигреш (вигоди мінус витрати) відображається на останніх вузлах дерева, шлях до яких проходить по гілках від першого вузла. Використовується для аналізу альтернативних варіантів і прийняття рішення.

Дефіцит запасів (inventory shortage) - кількість наявних запасів, недостатне для задоволення попиту.

Дисконтований період окупності (discounted payback period) - період часу, який повинен пройти перш, ніж теперішня поточна вартість грошових надходжень від проекту стане дорівнює дисконтованою поточною вартістю грошових виплат.

Дисконтований потік грошових коштів (discounted cash flow, DCF) метод оцінки майбутніх потоків чистих грошових коштів шляхом їх приведення до поточної вартості.

Доходи (income - англ.; revenues - амер.) - Надходження за період, або інші форми підвищення вартості активів господарської одиниці, або зміна стану її зобов'язань (або комбінації того й іншого) від поставки або виробництва продукції, надання послуг або інших операцій, які є основною діяльністю господарської одиниці.

3

Заборгованість, сукупна заборгованість (indebtedness) - засновані на законі або угоді будь-які зобов'язання перед третіми особами.

Замовлення (order) - 1) загальна назва для будь-яких операцій, пов'язаних з "переміщенням" ТМЦ, грошей або послуг; включає в себе, як правило, інформацію про джерело, приймачі, назви, кількості переміщуваного продукту і грошовому еквіваленті і вказівка на тип господарської операції. Може включати і інші дані, необхідні для ідентифікації господарської операції, наприклад реквізити і адреси платника і одержувача товару; 2) термін, коротко характеризує будь-які різновиди замовлень; замовлення на закупівлю, замовлення на продаж, складські замовлення, замовлення на виробництво, замовлення на субпідрядні роботи, замовлення на обслуговування.

I

Ідеальна нормативна собівартість (ideal standard cost) - мінімальна сума комбінації всіх виробничих витрат для досягнення максимально допустимого випуску. Оскільки визначення має на увазі ідеальні технологічні умови, він має швидше теоретичне, ніж практичне значення. Називається також досконалої нормативною собівартістю (**perfection standard cost**).

Інвентаризація (physical inventory) - фізичний підрахунок (або інший спосіб вимірювання) всіх запасів, наявних. Інвентаризація зазвичай проводиться не рідше одного разу на рік і полягає в звірці фактичних залишків та стану (вартості) активів з даними облікових реєстрів.

Інвестиції (investment) -1) витрати на придбання власності

або інших активів з метою отримання прибутку; придбаний актив, тобто витрати, вироблені в очікуванні майбутнього доходу; 2) грошові кошти, цінні папери, інше майно, в тому числі майнові вдачі, інші права, що мають грошову оцінку, що вкладаються в об'єкти підприємницької та (або) іншої діяльності з метою отримання прибутку і (або) досягнення іншого корисного ефекту (ст. 1 федерального закону від 2,5.02.1999 № 39-ФЗ "Про інвестиційну діяльність в Російській Федерації, здійснюваної у вигляді капітальних вкладень").

Історична вартість (historical cost) - сума, спочатку сплачена за актив, який не коригується наступними змінами вартості. Називається також вартістю придбання (**acquisition cost**) або первісною вартістю (**original cost**). У російській практиці під історичною розуміється первісна вартість придбання без урахування переоцінок.

К

Калькулювання собівартості (costing) - накопичення і віднесення витрат па об'єкти обліку витрат (одиниці продукції, підрозділи тощо), для яких потрібно роздільна калькуляція або роздільна оцінка.

Калькулювання собівартості повної (full costing) - віднесення всіх можливих статей витрат на об'єкт обліку витрат (наприклад, продукцію), як правило, з метою ціноутворення, оцінки прибутковості продукції та оцінки запасів. У нафтогазовидобувної промисловості - капіталізація і подальша амортизація витрат на розробку родовищ незалежно від успіху.

Калькулювання собівартості попроцесного (process costing) - метод обліку витрат, при якому витрати спочатку збираються по бізнес- процесів, а потім ставляться на окремі центри витрат і на кожну одиницю продукції.

Калькулювання собівартості за прямими витратами, система direct costing - 1) в розрахунок приймаються тільки прямі виробничі витрати, а непрямі враховуються як витрати періоду; таке калькулювання зазвичай застосовується тільки для потреб управлінського обліку;

2) загальна назва методу калькулювання собівартості продукту без включення накладних витрат.

Калькулювання собівартості але фактичними витратами, система actual costing - в собівартість продукції включаються фактичні прямі витрати на матеріали і праця, а також виробничі накладні витрати.

Капітал (capital) - 1) сума власних коштів і довгострокових зобов'язань підприємства; 2) сума оборотного капіталу і необоротних активів підприємства.

Капіталізувати (capitalize) реєструвати витрати, які

в майбутньому повинні принести користь, ставши активами, на відміну від витрат, які є витратами періоду, в якому вони зроблені.

Капіталовкладення (capital investment) - інвестиції в основний капітал (основні засоби), в тому числі витрати на нове будівництво, розширення, реконструкцію і технічне переозброєння діючих підприємств, придбання машин, обладнання, інструменту, інвентарю, проектно-вишукувальні роботи та інші витрати.

Капітальні витрати (capital expenditure) - витрати на модернізацію і реконструкцію об'єктів основних засобів, які після їх закінчення покращують (підвищують) раніше прийняті нормативні показники функціонування (строк корисного використання, потужність, якість застосування тощо) об'єктів основних засобів. Такі витрати збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів.

Касовий бюджет (cash budget) - сума і часова оцінка грошових надходжень і виплат майбутніх періодів, потреб в грошових коштах в проміжних точках цього періоду, а також суми готівкових коштів в кінці даного періоду.

Касовий метод обліку (cash basis of accounting) - метод обліку доходів і витрат, при якому згідно з ПК РФ:

- доходи визнаються в день надходження коштів на рахунки в банках і (або) в касу, надходження іншого майна (робіт, послуг) і (або) майнових прав;
- витрати визнаються після фактичної оплати виникають витрат; при цьому оплатою товарів (робіт, послуг і (або) майнових прав) визнається припинення зустрічного зобов'язання платником податків - покупцем зазначених товарів (робіт, послуг) і майнових прав перед продавцем, яке безпосередньо пов'язане з поставкою товарів (наданням послуг, виконанням робіт, передачею майнових прав).

Ключовий показник діяльності (key performance indicator - KPI) міра, яка використовується для визначення піддаються кількісному вимірюванню і є значущими з точки зору досягнення цілей і завдань підприємства показників діяльності.

Контрольовані витрати (controllable cost) - витрати, на поведінку яких може впливати відповідальна особа. Звичайно мається на увазі конкретний керівник, оскільки будь-які витрати кимось контролюються.

Контррахунок (contra account) - рахунок, пов'язаний з іншим рахунком і регулює його сальдо. Наприклад, рахунок "Накопичена амортизація" є контррахунків до рахунку "Основні засоби", рахунок "Резерви по сумнівним боргах" - до рахунку "Розрахунки з дебіторами і кредиторами"; рахунок "Знижки" - до рахунку "Продажі". Залишки за даними рахунками можуть показуватися в бухгалтерській звітності окремо або разом з основним рахунком. Наприклад, рахунки "Основні засоби" та "Накопичена амортизація" можуть розкриватися в звітності окремо, а можуть показуватися згорнуто - як рахунок "Основні засоби".

Кореляція (correlation) розмір або ступінь статистичної залежності між двома або більше змінними.

Коефіцієнт дисконтування (discount factor) - коефіцієнт, який використовується для перетворення майбутніх доходів в поточну вартість.

Короткострокові зобов'язання (current liability) - зобов'язання, які повинні бути погашені за рахунок використання поточних активів одного року або операційного циклу, в залежності від того, що триваліше.

Кредит (credit) - 1) позика в грошовій або товарній формі на умовах повернення і звичайно з сплатою відсотка; 2) здатність або право на придбання або позику із зобов'язанням оплати в майбутньому.

Н

Непрямі витрати (burden, indirect cost) - 1) елемент витрат, зазвичай відноситься до одного або декількох об'єктів, однозначний зв'язок якого з конкретним об'єктом економічно обґрунтувати неможливо. Непрямими витратами є всі витрати, крім прямих матеріальних і трудових витрат. Називаються також **накладними витратами ((overhead cost)**; 2) будь-які витрати, які неможливо безпосередньо віднести на єдиний результуючий об'єкт витрат. Розподіляються на кілька результуючих об'єктів витрат або хоча б на один проміжний об'єкт витрат. Відповідно до російського законодавства, до накладних (непрямим) витрат відносяться: витрати, пов'язані з організацією і управлінням виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, що відносяться до діяльності підприємства в цілому: утримання апарату управління та обслуговуючого персоналу, включаючи заробітну плату, відрахування в державні позабюджетні фонди, оренда приміщень, опалення, освітлення, водопостачання, поточний ремонт та інші непрямі витрати.

Непрямі матеріальні витрати (indirect materials cost) – витрати на матеріали, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом того чи іншого продукту. Прикладами є витратні матеріали, використовувані при налагодженні, мастил і техобслуговуванні, заміна дрібних деталей.

Непрямі виробничі витрати (indirect production cost) - виробничі витрати, які неможливо безпосередньо віднести на єдиний об'єкт обліку витрат.

Непрямі трудовитрати (indirect labor cost) - 1) трудовитрати, не пов'язані безпосередньо з єдиним об'єктом обліку витрат, наприклад витрати на керівництво (часто поняття використовується в більш вузькому сенсі, позначаючи працю неосновних працівників, тобто не зайнятих у виробництві); 2) заробітна плата невиробничих робітників; витрати на невиробничу робочу силу.

М

Маржинальний прибуток (contribution margin, marginal contribution) - різниця між доходом від реалізації та змінними витратами. Для досягнення точки беззбитковості маржинальний прибуток повинна покрити постійні витрати.

Маржинальний прибуток одиниці продукції (unit contribution) - різниця між ціною реалізації і змінними витратами однієї одиниці продукції. Див. :.

Маржинальний прибуток.

Маржинальний прибуток на одиницю реалізованої продукції (contribution margin per unit) маржинальний прибуток, розрахована на одиницю продукції.

Маржинальний дохід (marginal revenue) - величина, на яку виросте дохід при зміні рівня діяльності в разі застосування методу калькулювання за прямими витратами.

Метод найменших квадратів (least-squares method) - статистичний метод, який застосовується для визначення лінійної функції виду $y(x) = ax + b$, яка проходить через набір точок (x_j, y_j) таким чином, що сума квадратів відстаней від цих точок до лінії є меншою за суму квадратів відстаней до будь-якої іншої прямої лінії. Даний метод найчастіше застосовується для аналізу поведінки постійних / змінних витрат, причому кожна точка на графіку є взаємозв'язок витрат / обсягу виробництва за певний період. Також називається лінійної регресією (**linear regression**).

Метод ковзної середньої (moving average method) - метод оцінки запасів, згідно з яким середня вартість одиниці наявних запасів перераховується кожного разу при оприбуткуванні додаткових одиниць. Кожне чергове списання одиниць із запасів виконується за оновленою середньою вартості до тих пір, поки не відбудеться наступна закупівля. У російській практиці такий метод не застосовується.

Метод середньої вартості (average cost method) - 1) припущення щодо руху МПЗ, згідно з яким вартість запасів визначається як усереднене значення від суми вартості запасів на початок періоду і вартості закупівель; 2) метод оцінки МПЗ за середньою собівартістю. Оцінка проводиться по кожній групі (виду) запасів шляхом ділення загальної собівартості групи (виду) запасів на їх кількість, що складаються відповідно з собівартості і кількості залишку на початок місяця і запасів, що надійшли протягом цього місяця.

Мінімаксий метод (high-low method) метод поділу сумарних витрат на змінні і постійні, при якому відношення різниці між двома крайніми величинами сумарних витрат до різниці в рівнях ділової активності є питомі змінні витрати.

Моральний знос (obsolescence) - втрата корисності активу, викликана технічним прогресом, змінами в законодавстві або в потребах суспільства. Не слід плутати з виснаженням, повним зносом і виходом з ладу, які пов'язані з втратою функціональності в результаті зміни фізичного стану.

Н

Накладні витрати підрозділу (departmental overhead) - накладні витрати, понесені підрозділом, включаючи витрати, нараховані обслуговуючими підрозділами.

Націнка (mark-up) - торгова надбавка (торгова націнка, торгова накидка) - елемент ціни продавця, що забезпечує йому відшкодування витрат го продажу товарів і отримання прибутку. Наприклад, при закупівельній ціні товару в 100 руб. і націнці продавця в 10% відпускна ціна повинна скласти 110 руб.

Вважається, що націнка являє собою взаємозв'язок вартості виробу і його продажної ціни. Як правило, надбавка (або націнка) в 40% означає, що продажна ціна розраховується рівній 140% вартості, але може також означати те, що вартість становить 60% в складі продажної ціни.

Несприятливий відхилення (unfavorable variance) - сума, на яку фактичні витрати перевищують нормативні або планові, або сума, на яку фактичні доходи менше нормативних або планових.

Неповоротні витрати (unrecovered costs) - частина початкових вкладень, які раніше не були нараховані до витрат методом амортизації, зносу або виснаження.

Недостача (shrinkage) - перевищення величини запасів, зазначеної в бухгалтерській документації, над їх фактичної готівкою. Втрата у вазі або об'ємі сировини, матеріалів у виробництві або готової продукції, обумовлена властивостями продукції або застосовуваної технології виробництва, транспортування і зберігання.

Незавершене виробництво (work-in-process inventory, work in process, goods in process) - 1) продукт або продукти на різних стадіях готовності по всьому підприємству, включаючи всі матеріальні ресурси - від сировини, виданого в виробництво, до повністю переробленого матеріалу, який чекає вихідного контролю і приймання в якості готового продукту. Відповідно до п. 63 Положення по веденню бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності в Російській Федерації до НЗВ належить продукція (роботи), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів), передбачених технологічним процесом, а також вироби неукomплектовані, що не пройшли випробування і технічного приймання; 2) облікова категорія запасів. Витрати на поточний момент, понесені на виготовлення продукції, виробництво якої розпочато, але ще незавершене; продукцією можуть бути як товари, так і послуги. Багато облікові системи включають в цю категорію вартість напівфабрикатів і комплектуючих виробів.

Неконтрольовані витрати (noncontrollable cost) - витрати, що не контролювані конкретним керівником на підприємстві.

Необоротні витрати (sunk cost) - витрати, понесені в минулі періоди, які неможливо переглянути і, отже, неможливо (або не можна) регулювати при прийнятті рішень щодо підвищення або зниження рівня поточного прибутку (без урахування впливів податку на прибуток).

Чи не повністю розподілені накладні витрати (underapplied overhead, underabsorbed overhead) - перевищення суми фактично понесених виробничих витрат над сумою їх розподілу в виробничу собівартість.

Непередбачені витрати (contingency cost) - витрати, склад і розмір яких неможливо точно визначити на етапі планування.

Невиробничі витрати (nonmanufacturing costs) - 1) все понесені витрати, не пов'язані з виробництвом товарів; 2) до складу позареалізаційних витрат, не пов'язаних з виробництвом і реалізацією, включаються обґрунтовані витрати на здійснення діяльності, безпосередньо не пов'язаної з виробництвом і (або) реалізацією.

Номинальна потужність (theoretical capacity) - максимально можлива продуктивність верстата або іншої виробничої одиниці за певний період часу за умови відсутності непередбачених перерв, затримок і простоїв протягом цього періоду. Цей показник зазвичай можна досягти тільки на нетривалий час. Називається також паспортної (або встановленої) потужністю (**design capacity**).

Нормативна собівартість (standard cost) 1) собівартість, розрахована з використанням нормативних значень; 2) передбачувана вартість виробництва одиниці продукції. Нормативна собівартість є норма витрат на одиницю продукції.

Нормативна ставка накладних витрат (predetermined overhead rate) - ставка віднесення виробничих накладних витрат на собівартість продукції, яка розраховується як відношення суми бюджетіруємих накладних витрат за період до суми відповідних очікуваних показників діяльності за цей же період, наприклад до суми машино-годин або годин прямого праці .

Нормативна ставка оплати праці (standard labor rate) - базова оплата, кошти стимулювання, надбавки, додаткові пільги і пов'язані з заробітною платою податки, які оцінюються за умови забезпечення планових умов праці. У деяких системах додаткові пільги і податки виключаються.

Нормативна ціна (standard price) - ціна за одиницю, встановлена на матеріали або праця на основі систем розрахунку за нормативною собівартістю.

Носій витрат (cost driver) - 1) показник діяльності, такої як людино-години, машино-години, використане комп'ютерний час, годинник польотів, кілометри пробігу або контракти, що є причинним фактором віднесення витрат на об'єкт (див .: **База розподілу**); 2) товар, послуга або центр витрат, в якому можуть виникати або поглинатися витрати.

О

Обслуговуюче підрозділ (service department) - 1) господарська одиниця, яка надає послуги іншим підрозділам. Обслуговуюче підрозділ зазвичай є і обслуговуючим центром витрат; проте обслуговуючі центри витрат не обов'язково повинні бути частиною підприємства; 2) обслуговуючі виробництва і господарства - власні підрозділи підприємства, діяльність яких не пов'язана з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, які стали метою створення даного підприємства. До обслуговуючим виробництвам і господарствам відносяться житлово-комунальне господарство (експлуатація житлових будинків, гуртожитків, пралень, лазень тощо); кравецькі та інші майстерні побутового обслуговування; їдальні та буфети; дитячі дошкільні установи (сади, ясла); будинки відпочинку, санаторії та інші установи оздоровчого та культурно-просвітнього призначення; науково-дослідні та конструкторські підрозділи.

Обслуговуючий центр витрат (service cost center) - центр витрат, який надає послуги іншим підрозділам підприємства. Такий центр зазвичай нараховує витрати, пов'язані з подібними послугами, своїм замовникам.

Об'єкт обліку (accounting entity) - 1) господарський об'єкт, для якого потрібно вести бухгалтерський облік (пор. З: **Юридична особа (legal entity)**); 2) об'єктами бухгалтерського обліку є майно підприємств, їх зобов'язання і господарські операції, здійснювані в процесі діяльності підприємств.

Об'єкт обліку витрат (cost object) - функція, організаційне підрозділ, контракт або інша робоча одиниця, для якої потрібно організувати ведення даних по

витратах і накопичення і вимірювання вартості процесів, продукції, робіт, капітальних проектів і т.і.

Об'єктивність (fairness and objectivity) - характерна риса бухгалтерської (фінансової) звітності, яка полягає у відображенні фактичної суті подій або операцій і мінімізує присутність людського чинника в процесі вимірювання результатів. Бухгалтерська (фінансова) звітність повинна давати об'єктивну і достовірну інформацію про фінансовий та майновий стан підприємства і фінансові результати її діяльності.

Об'ємно-календарний план (masterproduction schedule - MPS) - 1) передбачуваний план виробництва виробів, який містить ряд показників, що складають основу для подальшого планування потреби в матеріальних ресурсах. Це строго виробничий план підприємства (на відміну від прогнозу), виражений в певному для виробництва асортименті виробів, обсяги і терміни їх виробництва. При складанні календарних планів обсягів виробництва слід брати до уваги прогноз, укрупнений виробничий план, маркетингові плани, плани заміни продуктових ліній, інші вихідні дані, наприклад НЕП, наявність матеріалів, виробничих потужностей; 2) результат процесу календарного планування обсягів виробництва. План, який регулює виробництво і закупівлю виробів, обумовлених даним методом планування; 3) план більш високого порядку, ніж виробничий. Планування здійснюється, як правило, в інтервалі від одного місяця до п'яти років. Може бути підготовлений як фактичний, так і сценарний об'ємно-календарний план.

Операційні витрати (operation costs) - вартість операцій (здійснення елементарних виробничих функцій).

У загальному значенні - вартість ведення комерційної діяльності (наприклад, операційні витрати при продажі, закупівлі, складування).

Операційні витрати (operating expenses) - витрати, понесені в ході ведення повсякденної діяльності підприємства. Зазвичай до цього виду витрат відносяться витрати на збут і адміністративні витрати. У операційні витрати не включаються витрати з податку на прибуток та сплати процентів, а також собівартість реалізованих товарів. У російській практиці такі витрати в бухгалтерському обліку відносяться до інших.

Операційний левередж, операційний важіль, операційна залежність (operating leverage) - залежність постійних операційних витрат (постійні виробничі, реалізаційні і адміністративні витрати) від діяльності компанії. Високий ступінь залежності означає, що відносно невеликі зміни в обсязі реалізації викликають різку зміну чистого операційного прибутку.

Операційний цикл (operating cycle) - середній час між придбанням матеріалів або послуг і отриманням виручки від реалізації готової продукції.

Оптимальний розмір замовлення, оптимальний розмір партії (economic order quantity - EOQ , optimal lot size) - тип моделі "оптимальний обсяг замовлення", що визначає кількість виробів одного найменування, які слід закупити або зробити за один раз. При цьому вирішується завдання мінімізації комбінованих витрат із закупівлі та ведення складського обліку.

Організаційна одиниця (business unit) - будь-який сегмент підприємства або все підприємство, якщо воно не сегментується.

Організація управління, управлінський контроль (management control) - організований комплексний процес, спрямований на формування структури, в рамках якої управлінський апарат здатний досягти корпоративних цілей раціонально і ефективно. Цей процес охоплює все підприємство, визначаючи чітко задані одиниці виміру результатів і оцінки, і орієнтований на постійне проведення порівняння фактичних показників з плановими (бюджетними).

Обачність, консерватизм (conservatism): 1) концепція обліку, згідно з якою доходи визнаються тільки тоді, коли вони вважаються в належній мірі певними, а витрати визнаються, коли вони в належному ступені вірогідні; 2) обережна реакція на невизначеність з метою адекватного ставлення до невизначеності і ризиків, притаманним подій, пов'язаних з веденням бізнесу.

Основні засоби (fixed assets ; property , plant and equipment - амер .; tangible assets - англ.) - 1) матеріальні активи, які використовуються підприємством для виробництва або постачання товарів і послуг, здавання в оренду іншим компаніям або для адміністративних цілей і які передбачається використовувати протягом більш ніж одного періоду; 2) необоротні активи, що мають матеріальну форму і одноразово відповідають таким умовам (п. 4 ПБУ 6/01 "Облік основних засобів"):

II

Первинні витрати (prime cost) - сума прямих матеріальних і трудових витрат.

Первинний документ (journal voucher) - виправдувальний документ, що оформляється при проведенні господарських операцій, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік. Згідно російським правилам первинний документ повинен бути складений у момент здійснення господарської операції, а якщо це не представляється можливим - безпосередньо після закінчення операції.

Змінні витрати (variable cost) - операційні витрати, які прямо і пропорційно змінюються при зміні обсягу виробництва або реалізації, використання потужностей, або іншого параметра діяльності. Прикладами можуть служити спожиті матеріали, прямі трудовитрати, виробнича електроенергія, а також комісійні з продажів (пор. 3: **Постійні витрати (fixed cost)**).

Період окупності (payback period) - час, необхідний для відшкодування інвестицій. У російській практиці дане поняття частіше називають терміном (простим терміном) окупності. Інакше кажучи, це тривалість періоду від початкового моменту до моменту окупності. Початковий момент вказується в завданні на проектування (зазвичай мова йде про початок нульового кроку або початку операційної діяльності). Моментом окупності називається найбільш ранній момент часу в розрахунковому періоді, після якого поточний чистий дохід стає і надалі залишається невід'ємним.

Період планування (budget period) - період, на який складається бюджет і який може бути поділений на ряд контрольних періодів. Зазвичай період планування становить один рік.

План рахунків - 1) систематизований перелік рахунків (з номерами і найменуванням) для обліку діяльності господарської одиниці; 2) план рахунків бухгалтерського обліку представляє собою схему реєстрації та групування фактів господарської діяльності (активів, зобов'язань, фінансових, господарських операцій та ін.) В бухгалтерському обліку. У ньому наведено найменування і номери синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку) (наказ Мінфіну Росії від 31.10.2000 № 94н "Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій та Інструкції щодо його застосування").

Планування потреби в матеріальних ресурсах (material requirement planning - MRP I) - ряд технологій з використанням даних відомості основних матеріалів (**bill of materials - BOM**) про склад виробів і складських запасів, а також об'ємно-календарний план для обчислення потреби в матеріальних ресурсах. В ході такого планування даються рекомендації про випуск замовлень для поповнення матеріальних ресурсів. Надалі, оскільки процес спланований за часом, даються рекомендації по переплануванню відкритих замовлень в разі, якщо дати готовності і дати потреби не збігаються. **MRP I** на певний період починається з вказівки виробів, перерахованих в об'ємно-календарному плані, потім визначаються кількість всіх матеріалів і компонентів, необхідних для виробництва цих виробів, і дані по цих матеріалах і компонентів. **MRP I** здійснюється за допомогою "розв'язування" **ВВП**, коригування обсягу наявних або замовлених складських запасів і зміщення чистої потреби відповідно до необхідного часом виконання.

Планування потреби в матеріальних ресурсах із замкнутим циклом (CL MRP) ідеологія структури управління підприємством, що базується на плануванні потреби в матеріальних ресурсах, яка включає в себе всі функції, стандартно (мінімально) необхідні для реалізації завдання управління, такі як планування продажів і виробниче планування, об'ємно-календарне планування і планування потреби в виробничих потужностях. Зазвичай передбачає двухфазне планування і управління, що складається з фази планування і фази виконання. Перша фаза - власне застосування методології **MRP II** ^[1], яка закінчується затвердженням планів. На другій фазі реалізуються функції виконання планів, тобто здійснюються закупівлі необхідних матеріалів і комплектуючих, виконуються виробничі завдання, відвантажуються продукція споживачеві. **Closed loop** означає не тільки те, що обидві фази входять в загальну систему, а й те, що існує зворотний зв'язок функцій виконання з плановими функціями, тому планування можна постійно підтримувати в діючому стані. Однак реально "класичні" продукти **MRP II** підтримують саме двухфазну роботу, так як частий перерахунок планів являє істотну проблему і реально здійснимо тільки на періодичній основі (наприклад, не частіше одного разу на добу, бажано рідше).

Планування потреби в виробничих потужностях (capacity requirements planning - CRP) - функція планування, призначена для визначення, вимірювання та коригування необхідних обмежень потужності або рівнів потужності. Даний термін в **MRP II** відноситься до процесу детального визначення кількості праці і виробничих ресурсів, необхідних для виконання виробничих завдань. Відкриті цехові виробничі завдання і заплановані замовлення системи **MRP I** (є вхідними даними процесу **CRP**, який за допомогою інформації про маршрутизації деталей і даних про нормах часу (машин або робочої сили) переводить ці замовлення в необхідний робочий час для кожного робочого центру на кожен період планування). І незважаючи на те що "чорнове" планування виробничих потужностей вже могло показати, що існують достатні виробничі потужності для виконання об'ємно-календарного плану, детальний аналіз в рамках **CRP** може виявити їх нестачу для деяких періодів планування, що може привести до необхідності зміни об'ємно-календарного плану.

Планування виробничих ресурсів (manufacturing resource planning - MRP I) - метод планування всіх ресурсів виробничого підприємства. В ідеалі це оперативне планування в одиницях продукції, фінансове планування в грошових одиницях з елементами моделювання, т.с. план може варіюватися в залежності від відповідей на питання: "що, якщо? ..". Стосується ряду функцій, кожна з яких пов'язана з іншими: бізнес-планування, планування продажів і операцій, об'ємно-календарне планування, планування потреби в матеріалах, планування потреби у виробничих потужностях, а також планування систем підтримки виробничих потужностей і матеріальних ресурсів. Висновки цих систем інтегруються з фінансовими звітами, бюджетом перевезень і складським плануванням в грошових одиницях. Планування виробничих ресурсів - це пряме розширення концепції планування потреби в матеріальних ресурсах (**MRP**) із замкнутим циклом планування.

Планова собівартість (production budget) - планована на певний період собівартість виробництва заданого обсягу продукції.

Побічний продукт (byproduct) - продукція, неминуче що отримується в процесі виробництва і яка відіграє другорядну роль в порівнянні з основною продукцією. Витрати спільного виробництва не розподіляються на побічний продукт, і його собівартість зазвичай вважається невизначеною. Отримана виручка від реалізації цієї продукції кредитується на рахунок доходів від реалізації основної продукції або на рахунок інших доходів, або на цю величину зменшуються витрати спільного виробництва. Допускається також облік прибутку по побічного продукту окремо. У російській практиці застосовується в тому ж значенні, наприклад, побічний продукт - продукт, який є неминучим наслідком конкретного технологічного процесу отримання цільового продукту.

Поведінка витрат (cost behavior) - зміна або відсутність зміни в сумі по статті витрат, пов'язане зі змінами па рівні господарської операції.

Поглинання витрат (cost absorption) - див. : **Калькулювання собівартості методом поглинання витрат.**

Підготовчі витрати (preoperating costs) - витрати на підготовку до роботи, що включають витрати на планування, оснащення, наймання і навчання трудових ресурсів перед запуском виробництва: переїзд; підготовка потужностей; інші відповідні адміністративні витрати. Називаються також пусковими витратами (**start-up costs**).

Підрозділ (division) - 1) відносно самостійна організаційна одиниця, що входить до складу більшої організаційної одиниці і знаходиться під її контролем; 2) відокремлений підрозділ організації - будь-який територіально відокремлений від неї підрозділ, за місцем знаходження якого обладнані стаціонарні робочі місця. Відокремлений підрозділ організації визнають таким незалежно від того, чи відображено його створення в установчих чи інших організаційно-розпорядчих документах організації, і від повноважень, якими наділяється такий підрозділ. Згідно НК РФ робоче місце вважається стаціонарним, якщо воно створюється на термін більше одного місяця. Відокремлений підрозділ може бути створене у вигляді представництва або філії (ст. 55 ГК РФ).

Корисність (utility) - задоволення потреб, що забезпечується товаром або послугою.

Постійні витрати (fixed cost , constant cost) - елемент витрат, який не залежить від обсягу діяльності в короткостроковому періоді. Називаються також неперемінними або постійними витратами (пор. 3: **Змінні витрати (variable cost)**).

Погодинна ставка оплати праці (hourly labor rate) - загальна річна зарплата одного працюючого, поділена на нормативну кількість робочих годин за рік. Разом з нормою витрат на верстат (механізм) погодинна ставка заробітної плати є основою для калькуляції собівартості.

Погодинна ставка прямих трудовитрат (direct labor hour rate) - ставка прямих виробничих витрат, яка використовується для розподілу трудовитрат на одиницю виробленої продукції. Обчислюється діленням планових або оціночних трудовитрат на планове число людино-годин прямих трудовитрат.

Практична потужність (practical capacity) - реально очікуваний протягом певного періоду рівень виробництва підприємства. Цей показник можна визначити як різницю між ідеальною потужністю і оціночними показниками відхилень, пов'язаними з можливими простоями, викликаними порушеннями в роботі і проведенням ремонтів.

Прибуток (earnings ; income, profit) - 1) **earnings** - перевищення доходів над витратами за обліковий період; чисте збільшення акціонерного капіталу підприємства в результаті діяльності за обліковий період. Іноді використовується як синонім чистого доходу, чистого прибутку і виручки. Відповідно до російський законодавством, прибутком визнається отриманий дохід, зменшений на величину зроблених витрат; 2) **income** (амер.), **Profit** (англ.) - Різниця між доходами і витратами.

Прогноз (forecast) - оцінка майбутніх потреб або інших числових показників (вартості, продажу тощо.). Може розраховуватися математичними засобами за допомогою фактичних даних за попередні періоди (історичних даних), може

створюватися суб'єктивно за допомогою оцінок з неофіційних джерел або виконуватися па основі поєднання цих двох методик.

Продукція (product) - все те, що виробляється. Товари є матеріальною продукцією, послуги - нематеріальної. Це аналог загальноприйнятого в російській практиці вираження "товари (роботи, послуги)", де під товарами слід розуміти як безпосередньо товари, придбані для перепродажу, так і готову продукцію, виготовлену самостійно.

Проект (project) план діяльності, що має певну мету, яка повинна бути досягнута за намічений термін при дотриманні встановлених фінансових обмежень, що підлягає затвердженню або виконання.

Продуктивність (productivity) - взаємозв'язок "виходу" (кількості вироблених товарів і наданих послуг) і "входу" (трудовитрат, матеріальних та інших витрат, понесених у процесі виробництва товарів і послуг). Зазвичай вимірюється як обсяг випуску на людину-годину, але, в загальному випадку, повинні враховуватися не тільки елемент трудовитрат, по і вартість обробки.

Продуктивність праці (labor productivity) - часткова міра продуктивності, розмір вироблення робочого або групи робітників на одиницю часу в порівнянні з установленою нормою або розміром вироблення. Може виражатися як вироблення на одиницю часу або вироблення за годину роботи (штук / год або годин / штука; також є недопустимим використання вимірювача "машино-години" або "людино-години").

Пропорційний розподіл (proration , apportionment) - 1) нарахування непрямих витрат на кілька об'єктів обліку витрат, які ймовірно є їх носіями. У загальному значенні - поділ підсумкової суми між декількома елементами (**proration**); 2) процес розподілу доходів і витрат за кількома періодами або по об'єктах обліку витрат (**apportionment**); 3) розподіл пропорційно будь-якої бази.

Пряме віднесення витрат (direct charging) - віднесення вартості продуктів і послуг на певні об'єкти обліку витрат з достатнім ступенем впевненості в тому, що ці об'єкти є причиною нарахування витрат.

Пряме списання (direct write-off) - практика віднесення активів до витрат або збитків, тобто дебет - на рахунок витрат (або збитків) і кредит - на рахунок активів. Альтернативний метод: віднесення збитків на рахунок резервів.

Прямі витрати (direct cost) - витрати, безпосередньо пов'язані з одним об'єктом обліку витрат.

Прямі матеріальні витрати (direct material cost) - кількість матеріалу, безпосередньо пов'язане з певним об'єктом обліку витрат, вартість якого визначається за ціною одиниці безпосередньо використаного матеріалу.

Прямі трудовитрати (direct labor cost) трудовитрати, викликані певним об'єктом обліку витрат.

Р

Розподіл (allocation) - 1) рознесення (розподіл) витрат, які неможливо віднести безпосередньо на об'єкти обліку витрат; 2) раз

несення статті або групи статей витрат на один або кілька об'єктів обліку витрат. Цей термін позначає і пряме віднесення витрат, і перерозподіл частки непрямих витрат з накопичувального рахунку; 3) в російській практиці - широке поняття, що означає не тільки розподіл витрат (витрат) між об'єктами калькуляції, а й будь-яке інше необхідне розподіл пропорційно якій-небудь бази, наприклад, згідно з ПК РФ витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені на витрати за конкретним видом діяльності, розподіляються пропорційно частці відповідного доходу в сумарному обсязі всіх доходів платника податків.

Розподілені витрати (allocated cost) - витрати, розподілені па об'єкт обліку витрат.

Розподілені накладні витрати (absorbed overhead , applied overhead) - та частина непрямих виробничих витрат, яка розподіляється на вартість конкретного виду продукції. Розподіл зазвичай виконується на конкретні одиниці виробленої продукції із застосуванням відповідної ставки накладних витрат.

Реалізація (realization , sale) - 1) **realization** - процес перетворення негрошових ресурсів і прав в грошові кошти. У своєму справжньому сенсі цей термін використовується в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності по відношенню до продажу активів за гроші або в рахунок зобов'язань про оплату. Пов'язані з ним терміни "реалізований" і "нереалізований" відповідно ідентифікують прибутки та збитки від реалізованих і нереалізованих активів; 2) **sale** - операція отримання доходів, яка полягає в постачанні товарів чи послуг замовникові в обмін на оплату або зобов'язання оплати.

Відповідно до російського законодавства реалізацією товарів, робіт або послуг організацією або індивідуальним підприємцем визнається відповідно передача на оплатній основі (у тому числі обмін товарами, роботами або послугами) права власності на товари, результатів виконаних робіт однією особою іншій особі, оплатне надання послуг однією особою іншій особі.

Регресивний аналіз (regression analysis) - засіб статистичного аналізу, що дозволяє виявити взаємозв'язок залежних і незалежних змінних (див .: **Метод найменших квадратів**).

Результати діяльності (performance) - термін, що застосовується для оцінки всієї діяльності підприємства або його окремої сфери за певний період. Зазвичай ґрунтується на деяких нормативних показниках, наприклад прогнозованих витратах, базової ефективності, адміністративної відповідальності або підзвітності.

Рекламація (claim) - 1) документ, призначений для фіксації та пред'явлення претензій за якістю або кількістю поставлених товарів; 2) заяву з приводу неналежного виконання зобов'язань.

Релевантний рівень (relevant range) період господарської діяльності, в рамках якого достовірні оціночні дані і передбачення. Цей діапазон зазвичай розглядається в контексті гнучкого планування і аналізу "витрати - обсяг - прибуток". За його межами може знадобитися переоцінка передбачуваної взаємозв'язку із застосуванням аналізу беззбитковості.

Ремонт, відновлення (repair) - 1) відновлення повної виробничої потужності об'єкта основних засобів після його пошкодження, аварії або тривалого використання, що не викликає збільшення перш оціненого терміну служби або виробничої потужності; 2) дію щодо повернення активів до нормального або очікуваному робочого стану. В даному випадку мова йде про поточний ремонт. До поточного та середнього ремонту об'єктів основних засобів відносяться роботи по систематичному і своєчасному охорони їх від передчасного зносу і підтримання в робочому стані. Поточний ремонт - один із способів відновлення об'єкта основних засобів поряд з капітальним ремонтом, модернізацією та реконструкцією.

Рентабельність капіталу (return on equity ROE) - відношення чистого прибутку після сплати податків до чистого акціонерного капіталу. Показує норму прибутку на інвестиції акціонерів. Називається також рентабельністю власного капіталу.

Рентабельність продажів (return on sales) - відношення прибутку до виручки від реалізації.

Ресурс (resource) - 1) грошові кошти, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів; 2) все, що додає продукту або послуги вартість при їх створенні (наданні), виробництві або постачанні.

Рішення "виробляти або закуповувати" (make-or-buy decision) - рішення, пов'язане з вибором з двох варіантів: або виготовити необхідні товари або послуги за допомогою власних ресурсів підприємства, або закупити їх у стороннього постачальника.

Ринкова вартість (fair market value) - переважна ціна товарів або послуг, що продаються на ринку, що складається з великої кількості добре поінформованих покупців і продавців, які тісно спілкуються один з одним. Відповідно до Федерального закону від 26.12.199,5 № 208-ФЗ "Про акціонерні товариства", ринковою вартістю майна, включаючи вартість акцій або інших цінних паперів товариства, є ціна, за якою продавець, який має повну інформацію про вартість майна і не зобов'язаний його продавати, погоджувався б продати його, а покупець, який має повну інформацію про вартість майна і не зобов'язаний його придбати, згоден був би придбати це майно.

С

Собівартість (costprice) - витрати на виробництво і (або) реалізацію одного виробу.

Собівартість одиниці продукції (unit cost) - собівартість однієї одиниці продукції або однієї одиниці елемента його собівартості. Розраховується зазвичай діленням загальної собівартості на загальне число одиниць.

Собівартість виробленої продукції (cost of goods manufactured) - собівартість всіх товарів, виробництво яких завершено протягом певного облікового періоду. Сюди включається собівартість одиниць продукції, виготовлення яких було розпочато в минулому періоді, а закінчено - в поточному. Вартість цієї продукції включає в себе вартість НЗВ, накопичену за минулі періоди.

Собівартість реалізації, собівартість реалізованих товарів (cost of sales, cost of goods sold) - собівартість товарів або послуг, реалізація яких відображена в доходах; іншими словами, собівартість виробленої (закупленої) продукції плюс або мінус зміна в запасах готової продукції (або товарів).

Система планування бізнес-ресурсів (enterprise resource planning system - ERP) - інформаційна система, орієнтована на бухгалтерський облік, для ідентифікації і планування ресурсів по всьому підприємству, необхідних для прийняття, виготовлення, відвантаження та обліку замовлень клієнтів. Система **ERP** відрізняється від типової системи **MRP II** (див .: **Планування виробничих ресурсів**) за технічними вимогами, таким як графічний інтерфейс користувача, реляційна база даних, використання мови новітнього покоління і новітніх комп'ютерних програмних засобів конструювання, архітектура клієнт / сервер і мобільність відкритої системи.

Система управління (control system) - 1) система, яка сприяє веденню обліку і контролю витрат; 2) система, що сприяє прийняттю рішень на основі обліку, аналізу та контролю.

Система управління витратами (cost system) - система, що діє всередині господарської одиниці і забезпечує збір і віднесення витрат на проміжні та кінцеві об'єкти обліку витрат.

Система обліку витрат (cost accounting system) - система управління, що забезпечує збір, облік, аналіз, розподіл витрат за об'єктами обліку витрат і управління витратами.

Система обліку за нормативною собівартістю (standard cost system) - метод визначення собівартості продукції на основі нормативних (а не фактичних) витрат. Може базуватися на принципах калькулювання собівартості методом поглинання витрат або системі **direct costing** і застосовуватися до всіх або тільки до деяких елементів витрат.

Складний відсоток (compound interest) - відсоток, розмір якого формується шляхом постійного додавання простого відсотка до розрахункової бази, що призводить до збільшення бази нарахування відсотка на кожен наступний період.

Супутній продукт (co-product) продукція, для виробництва якої використовуються виробничі потужності, призначені для виготовлення іншої продукції. Наприклад, якщо виробник одягу виготовляє чоловічі сорочки та спортивні майки на одній і тій же лінії, вони вважаються супутніми продуктами. Супутні продукти відрізняються від спільної та побічної продукції, які за своєю суттю можуть проводитися тільки разом, як, наприклад, різні сорти деревних заготовок, вироблених на одній деревообробної лінії.

Середньозважена вартість (weighted average cost) - метод оцінки вартості запасів, згідно з яким середня вартість одиниці запасів перераховується шляхом ділення вартості запасів на початок періоду плюс вартість надходжень за період на загальну кількість одиниць. Існує варіація цього методу, коли перерахунок середньозваженої вартості проводиться після виконання кожної операції. Такий метод називається ковзної середньозваженої вартістю (**moving weighted average cost**).

Середня вартість (average cost) - відношення загальної вартості до загальної кількості використовуваних або перебувають в обігу позицій.

Ставка дисконтування (discount rate) - процентна ставка, яка використовується для приведення майбутніх потоків грошових коштів до їх поточної вартості.

Ставка машино-годин (machine hour rate) - ставка розподілу витрат на об'єкти обліку витрат пропорційно тривалості використання устаткування у виробництві цих об'єктів, вираженої в годинах.

Ставка накладних витрат (overhead rate, burden rate) - норматив (ставка, частка або відсоток, іноді - фіксована сума), який використовується для віднесення частки накладних витрат на собівартість продукції. Розраховується діленням планованої суми накладних витрат на відповідну базу розподілу (наприклад, ставлення очікуваних або нормативних накладних витрат до очікуваних або нормативних трудовитрат).

Ставка накладних витрат загальнопромислових (plantwide overhead rate) - єдина для всього підприємства ставка, яка використовується для включення накладних витрат в собівартість виробленої продукції.

Стандартна нормативна собівартість (normal standard cost) - собівартість в сумі витрат, очікуваних за умови роботи з нормальною продуктивністю з урахуванням нормативних обсягів переробки, шлюбу і т.п.

Стандартна собівартість (standard cost) - планова собівартість операції, процесу або продукту з урахуванням прямих витрат на матеріали, прямих трудовитрат і накладних витрат, розрахованих за встановленим нормативам.

Структура капіталу (capital structure) - співвідношення короткострокових і довгострокових зобов'язань і власного капіталу, включаючи частку меншості, підприємства.

Т

Технічне обслуговування (maintenance) - для технічного засобу комплекс профілактичних заходів для підтримання їх працездатності або справності при використанні за призначенням, очікуванні, зберіганні і транспортуванні.

Технологічні (розрахункові) норми (engineered standards) - нормативи витрат, засновані на показниках і формулах, розроблених інженерами та експертами, на відміну від оцінок або даних аналізу минулих результатів діяльності.

"Точно в термін", економічне виробництво (just-in-time - JIT) метод оптимізації виробництва, що передбачає зниження залишків на складах і відповідно витрат, пов'язаних з володінням ними і зберіганням. Зниження залишків може досягатися шляхом оптимізації графіків поставки і виробництва, зменшення обсягів закупівель сировини і матеріалів, стикування процесів.

Трансферна ціна (transfer price) - ціна, за якою товари і послуги передаються між підрозділами підприємства. Її слід відрізнити від вартості, але якої таке переміщення відображається у бухгалтерському обліку, оскільки трансферна

ціна зазвичай включає в себе компонент прибутку, якого вартість переміщення не містить.

Ф

Фактична вартість (база) (actual cost (basis)) - 1) вартість придбання, або історична вартість; 2) сума, яка визначається на основі понесених витрат (на відміну від прогнозованої вартості).

Фізичний термін служби (physical life) - оцінний період, протягом якого амортизується актив буде зберігати свою експлуатаційну потужність незалежно від того, чи буде він використовуватися на підприємстві чи ні.

ФІФО (first-in-first-out - FIFO) - метод оцінки запасів при їх списанні на реалізацію, який передбачає, що запаси, першими надходять у виробництво (продаж), повинні бути оцінені по собівартості перших за часом придбань з урахуванням запасів, що значиться на початок місяця.

Ц

Ціноутворення на основі маржинальної прибутку (contribution pricing) - метод утворення ціни продукції на основі розрахунку прибутку, яка очікується при покритті постійних витрат маржинальної прибутком. Що визначається як різниця між виручкою і змінними витратами, маржинальний прибуток використовується для покриття постійних витрат і генерації прибутку. При цьому змінні витрати включають в себе змінні виробничі витрати, а також витрати на збут і загальногосподарські витрати.

Ціноутворення на основі повної собівартості (full cost pricing) - метод формування ціни продукції на основі визначення повних витрат, включаючи змінні і постійні виробничі витрати.

Ціноутворення за принципом "собівартість плюс" (cost-plus pricing) - метод ціноутворення, згідно з яким ціна реалізації визначається шляхом додавання відсотка або суммової націнки до вартості продукції, як би вона не визначалася.

Центр доходів (revenue center) - центр відповідальності, фінансові результати якого визначаються через дохід.

Центр витрат, центр вартості (cost center) - об'єкт віднесення витрат, в якому акумулюються витрати, пов'язані з однією або кількома взаємопов'язаними функціями або видами діяльності. В системі віднесення витрат на виріб елементи витрат спочатку збирають по центрам витрат і вже потім відносять на виріб. З цієї причини центри витрат часто називають проміжним об'єктом віднесення витрат, на відміну від кінцевого - виробу.

Центр інвестицій (investment center) центр відповідальності, результати діяльності якого визначаються в сумах доходів по відношенню до інвестицій в його активи.

Центр відповідальності (responsibility center) - організаційна одиниця, очолювана менеджером, відповідальним за його діяльність. Центри

відповідальності можуть бути центрами доходів, витрат, прибутку або інвестицій.

Центр прибутку (profit center) - центр відповідальності, фінансові результати якого визначаються через прибуток (різниця між його доходами і витратами / витратами).

Центр витрат (expense center) - центр відповідальності, фінансові результати діяльності якого визначаються тільки по його видатках.

Ч

Чистий операційний прибуток (net operating profit) - прибуток від господарської діяльності за вирахуванням податків.

Чистий прибуток (net income, net earnings) - прибуток за період, отримана після вирахування з прибутку всіх витрат за цей період.

Е

Експлуатаційна потужність (service capacity) - максимально можливий обсяг одиниць продукції, які може зробити обладнання, процес або завод за вказаний період; потужність продуктивності.

Елемент витрат (cost element , natural element) - складова частина витрат, що класифікується відповідно до факторами, які викликали їх виникнення (такими як праця і матеріали).

Ефективність, продуктивність (effectiveness) - міра (процентне співвідношення) фактично виробленого обсягу до нормативного / запланованого.

Навчальне видання

Пашкевич Марина Сергіївна

Дріга Ольга Павлівна

Макурін Андрій Андрійович

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Видано в редакції авторів

Підписано до видання 24.04.2018.
Електронний ресурс. Авт. арк. 8,47.

Підготовлено й видано
у Національному технічному університеті «Дніпровська політехніка».
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру ДК № 1842 від 11.06.2004.
49005, м. Дніпро, просп. Д. Яворницького, 19.