

**МІНІСТЕРСТВО ТРАНСПОРТУ ТА ЗВ'ЯЗКУ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ ЗВ'ЯЗКУ
ОДЕСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ЗВ'ЯЗКУ ім. О.С. ПОПОВА**

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

**Навчальний посібник з курсу:
"Управління витратами"**

ЗАТВЕРДЖЕНО
методичною радою
ОНАЗ ім. О.С. Попова
Протокол № ____
від « ____ » _____ 2009 р.

Одеса 2009

УДК 338.27

Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». – Одеса: ОНАЗ, 2009. – 216 с.

Рецензент – Стрельчук Є.М., професор, зав. каф. Менеджменту та маркетингу

Відп. редактор – Захарченко Л.А., директор навчально-наукового інституту Економіки та менеджменту

Укладачі: Захарченко Л.А., Жаданова Ю.О., Яцкевич І.В.

Навчально-методичний посібник містить методичні вказівки до практичних занять які включають теоретичну частину, питання та тести за темами навчальної дисципліни "Управління витратами". У посібнику розглянуто теми з дисципліни, що включають принципи та елементи управління витратами, загальну характеристику витрат, класифікацію та моделі поведінки витрат, аналіз системи "витрати – обсяг – прибуток", калькулювання собівартості продукції (послуг), бюджетне планування і контроль, бюджетування капітальних інвестицій, управлінський облік.

Наведені задачі можуть бути використані при проведенні практичних занять і для самостійної роботи.

Посібник рекомендовано для застосування студентами економічних спеціальностей, а також фахівцям зв'язку.

СХВАЛЕНО
на засіданні кафедри
економіки підприємства та
корпоративного управління
і рекомендовано до друку.
Протокол № ____
Від « ____ » _____ 200 ____ р.

ЗМІСТ

ВСТУП

Тематичний план вивчення дисципліни

Тема 1. ВСТУП ДО КУРСУ «УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ». МЕТА, ПРИНЦИПИ ТА ЕЛЕМЕНТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

- 1.1. Вступ до курсу «Управління витратами»
- 1.2. Функції управління витратами
- 1.3. Принципи управління витратами
- 1.4. Особливості управління витратами на підприємствах зв'язку.

Питання для самоконтролю.

Тести.

Тема 2. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА МОДЕЛІ ПОВЕДІНКИ ВИТРАТ

- 2.1. Задачі й основні ознаки класифікації витрат
- 2.1. Порівняння [класифікації затрат](#) на західних [підприємствах](#) і [підприємствах України](#).
- 2.3. Моделі поведінки витрат.
- 2.4. Методи визначення функції витрат.

Питання для самоконтролю.

Тести.

Тема 3. АНАЛІЗ СИСТЕМИ "ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК" ЯК ІНСТРУМЕНТ ОБҐРУНТУВАННЯ ВИРОБНИЧО–МАРКЕТИНГОВИХ РІШЕНЬ

- 3.1. Теоретична сутність використання аналізу системи "витрати – обсяг – прибуток".
- 3.2. CVR – аналіз.
- 3.3. Маржинальний прибуток.
- 3.4. Операційний леверидж

Питання для самоконтролю

Тести.

Тема 4. Калькулювання. Методи обліку витрат та обчислення собівартості продукції (послуг)

- 4.1. Калькулювання.
- 4.2. Методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).
- 4.3. Система «директ-костинг».
- 4.4. Система «стандарт-кост»

Питання для самоконтролю

Тести.

Тема 5. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.

- 5.1. Поняття про центри відповідальності.
- 5.2. Формування центрів відповідальності

Питання для самоконтролю

Тести.

Тема 6. БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ І КОНТРОЛЬ. БЮДЖЕТУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

- 6.1. Основи процесу бюджетування.
- 6.2. Побудова бізнес-процесу "Бюджетування»
- 6.3. Збалансування стратегічних цілей та ресурсів підприємства при формуванні стратегічного бюджету.
- 6.4. Особливості складання річного бюджету.
- 6.5. Основні задачі місячного бюджетування.
- 6.6. Бюджетування капітальних інвестицій.
- 6.7. Концепція вартості грошей з урахуванням часу.
- 6.8. Методи оцінювання проектів капітальних інвестицій.
- 6.9. Раціонавання капіталу та подальший аудит.

Питання для самоконтролю

Тести.

Тема 7. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

- 7.1. Управлінський облік.
- 7.2. Сучасні моделі управлінського обліку
- 7.3. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві
- 7.4. Управлінський облік і економічний аналіз
- 7.5. Стратегічний управлінський облік
- 7.6. Завдання цілей і визначення показників функціонування

Питання для самоконтролю

Тести.

Тема 8. КОНТРОЛІНГ ЯК СКЛАДОВА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

- 8.1. Сутність та функції фінансового контролінгу.
- 8.2. Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації
- 8.3. Методи фінансового контролінгу

Питання для самоконтролю

Тести.

ТЕРМІНИ З ДИСЦИПЛІНИ "УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ"

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Додаток А. Формування витрат підприємства

Додаток Б. Методичні рекомендації з формування собівартості послуг зв'язку

Додаток В. Порядок фінансування філіалів (відособлених виробничих підрозділів) для забезпечення виробничої діяльності щодо надання послуг зв'язку. Затверджений Генеральним директором УДППЗ "Укрпошта" від 03.04.2000 р.

Додаток Д. Особливості формування витрат центру (ЦЕХІВ). Витяг з Методики формування витрат ВАТ «Укртелеком»

Додаток Е. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 16 "Витрати".

Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. під № 27 / 4248

Додаток Ж. Аналіз та оцінка витрат підприємств

ВСТУП

Дисципліна "Управління витратами" вивчає процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями за постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії.

Будь-яка діяльність, передусім виробнича, потребує витрат ресурсів. Від рівня операційних витрат суттєво залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства.

Особливо актуальна проблема управління витратами для вітчизняних підприємств, які нині перебувають на складному етапі реструктуризації та адаптації до ринкового середовища з урахуванням міжнародних вимог і правил. Так, впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених згідно з міжнародними стандартами, підвищує вимоги до кваліфікації спеціалістів економічного профілю. На підприємстві вони повинні самі формувати систему управління витратами, опрацьовувати методичну базу планування, обліку витрат, калькулювання продукції тощо. Отже, у навчальному процесі з підготовки фахівців цим питанням має приділятися належна увага.

Витрати виникають у процесі будь-якої діяльності, зокрема основної. *Основна діяльність*, пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу.

Важливим завданням системи управління є, перш за все, управління витратами, метою якого стає досягнення такого рівня витрат, який би забезпечив передбачену підприємством (установою, організацією) величину прибутку. Підхід, що базується на скороченні витрат, відповідає стратегії їхнього зменшення, для якої характерна орієнтація на виробника. При цьому основна увага надається калькулюванню собівартості продукції та обліку витрат. Ця стратегія базується на вченні Ф.У. Тейлора (1856-1917).

Панівною в сучасний період є концепція конкурентних переваг Портера, згідно з якою підприємства створюють відповідні цінності для своїх покупців. Кінцева цінність, створена підприємством, визначається тим, скільки покупці готові заплатити за товари або послуги, які пропонує підприємство. Забезпечення безперервності розвитку будь-якого підприємства сьогодні можна домогтися лише за умови постійного досягнення конкурентних переваг. Витримати конкуренцію можна або постійно скорочуючи витрати (стратегія зменшення витрат), або збільшуючи цінність (стратегія диференціації). Однак найефективнішим є підхід, згідно з яким використовуються обидві стратегії у взаємозв'язку. З цим пов'язано широке використання методу аналізу взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток".

Мета вивчення дисципліни – набути знань про закономірності формування витрат за видами, центрами відповідальності та носіями для

мінімізації їх рівня та обґрунтування оптимальних господарських рішень. В результаті вивчення дисципліни студент повинен: **знати**, які на підприємстві є витрати, де і як вони формуються, яким має бути їх контроль, як впливати на їх величину; **вміти** виявляти фактори, що зумовлюють рівень витрат, обчислювати їх величину та видами, місцями та носіями, аналізувати вплив структури і динаміки витрат на прибуток підприємства.

Дисципліна "Управління витратами" посідає важливе місце у підготовці фахівців економіки та підприємництва. Вона тісно пов'язана з такими дисциплінами, як "Економіка підприємства", "Внутрішній економічний механізм функціонування підприємства", "Бухгалтерський облік", "Фінансовий менеджмент".

Призначення цього навчально-методичного посібника – допомогти студентам у вивченні системи управління витратами. Структурна побудова навчально-методичного посібника дає змогу студенту ознайомитися з навчальною програмою дисципліни, формами її вивчення. В посібнику розкривається зміст основних тем та термінів, містяться запитання і тести для самоконтролю.

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ

Тематичний план вивчення дисципліни Управління витратами студентами денної форми навчання наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Тематичний план дисципліни для студентів денної форми навчання

Тема	Кількість годин за формами навчального процесу				
	Усього	У тому числі			
		лекції	практичні заняття	індивідуальні заняття	самостійна робота
Тема 1. Вступ до курсу «Управління витратами». Мета, принципи та елементи управління витратами	8	2	2	2	2
Тема 2. Загальна характеристика витрат. Класифікація та моделі поведінки витрат	14	4	4	4	2
Тема 3. Аналіз системи "витрати – обсяг – прибуток” як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень	12	4	4	2	2
Тема 4. Калькулювання. Методи обліку витрат та обчислення собівартості продукції (послуг)	14	4	4	4	2
Тема 5. Формування витрат за місцями і центрами відповідальності. Прийняття рішень в умовах невизначеності	18	6	6	2	4
Тема 6. Бюджетне планування і контроль. Бюджетування капітальних інвестицій	18	6	6	4	2
Тема 7. Управлінський облік. Стратегічний управлінський облік	12	4	2	2	4
Тема 8 . Контролінг як складова управління витратами	12	4	4	2	2
Разом	108	34	32	22	20

Основними формами вивчення дисципліни Управління витратами є: лекції, практичні заняття, індивідуальні заняття, самостійна робота.

На лекціях розглядаються теми або окремі їх питання, які є досить складними за змістом, неповно та не системно висвітлені в літературі, передусім навчальній. Слід мати на увазі, що управління витратами

підприємства – це динамічна система, яка постійно розвивається на основі передового досвіту менеджменту. Особливо це стосується вітчизняних підприємств, які проходять складний процес реструктуризації та адаптації до ринкових умов. Окрім того у підприємств зв'язку є своя специфіка, яка обумовлює відмінність в обліку та управлінні витратами порівняно з підприємствами інших галузей. Ці обставини підвищують роль лекції як форми навчального процесу, оскільки на них можна оперативно аналізувати напрями розвитку системи управління витратами.

На практичні заняття виносяться найсуттєвіші питання насамперед методичні які потребують обговорення і поглибленого з'ясування сутності. Важливим завданням практичних занять є розгляд методики розв'язання задач та аналізу ситуацій операційної діяльності на конкретних матеріалах. Кожний студент самостійно розв'язує задачі та аналізує конкретні ситуації, приходячи на заняття з поетапними і підсумковими результатами (у письмовій формі). На практичних заняттях перевіряються варіанти та приймається остаточне рішення. В процесі практичних занять здійснюється поточний контроль рівня знань студентів.

Індивідуальні заняття проводяться з окремими студентами з метою підвищення рівня їхньої підготовки та розкриття індивідуальних творчих здібностей. Такі заняття тісно пов'язані із самостійною роботою студентів і здійснюються за спеціальними графіком кафедри.

Самостійна робота студента – основний засіб оволодіння матеріалом дисципліни, засвоювання необхідних вмінь і навичок у час, вільний від обов'язкових навчальних занять. Вона здійснюється за допомогою навчальної, спеціальної літератури, текстів лекцій. Специфічною формою самостійної роботи є виконання індивідуальних завдань – розв'язання задач, аналіз ситуацій, написання рефератів, аналітичних оглядів.

Нормативний час вивчення дисципліни за денної форми навчання – 108 годин. Ця кількість годин розподіляється між формами навчального процесу залежно від цього режиму (форми навчання), тривалість окремих форм навчального процесу приблизно однакова (за винятком індивідуальних занять, передбачених лише для денного навчання). Для заочної форми навчання планом передбачено тільки лекції і практичні заняття (в досить обмеженій кількості); основна форма вивчення дисципліни – самостійна робота, обсяг якої за часом визначено орієнтовно.

Тема 1. ВСТУП ДО КУРСУ «УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ». МЕТА, ПРИНЦИПИ ТА ЕЛЕМЕНТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми – визначити основні задачі управління витратами на підприємстві, з'ясувати сутність поняття "витрати", складові процесу управління витратами та взаємозв'язок його функцій, особливості витрат як предмета управління, принципи управління витратами на підприємстві.

План викладу матеріалу

- 1.1. Вступ до курсу «Управління витратами».
- 1.2. Сутність понесення витрат.
- 1.3. Концептуальні основи управління витратами.
- 1.4. Функції управління витратами.
- 1.5. Принципи управління витратами.
- 1.6. Особливості управління витратами на підприємствах зв'язку.

Питання для самоконтролю.

Тести.

1.1. Вступ до курсу «Управління витратами»

Будь яка діяльність, передусім виробнича, потребує певних ресурсів. Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства.

Витрати – саме невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою витрат, понесених підприємством (господарюючим суб'єктом) у момент придбання товарів або послуг. Воно уживається в безлічі різних значень. Слово "cost" (вартість, витрати) набуває точніше значення, коли воно супроводжується визначенням: прямі витрати, непрямі витрати і т.д.

Звичайно під *витратами* розуміють спожиті ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари або послуги.

Витрати – це реальні або можливі витрати фінансових ресурсів підприємства. Витрати в буквальному значенні цього слова являють собою сукупність переміщень фінансових засобів і відносяться до активів, якщо здатні принести дохід у майбутньому, або до пасивів, якщо цього не відбудеться і зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період. Витрати втрачених можливостей виступають як втрати доходу при виборі одного зі способів здійснення господарської діяльності.

Витрати являють собою фінансові витрати на отримання доходів протягом визначеного періоду.

Під *бухгалтерськими* витратами розуміють фактичні витрати факторів виробництва, придбаних за ринковими цінами. Під *економічними* розуміють "витрати упущених можливостей", тобто сума грошей, яку можна одержати при найвигіднішому з усіх можливих альтернативних варіантів використання

ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу вибраного для виробництва товару дорівнюють його вартості (цінності) при якнайкращому з усіх можливих варіантів використання.

Важливе місце у сфері формування витрат підприємства належить бухгалтерському обліку. Суттєвість Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” полягає в тому, що він надає право підприємству самостійно:

- визначати облікову політику підприємства – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для узагальнення інформації про витрати підприємства та собівартість продукції (робіт, послуг). Найбільш суттєві аспекти економічної політики підприємства у сфері формування витрат – це амортизація, оцінка виробничих запасів, визначення об’єктів і статей калькуляції та центрів відповідальності, методика розподілу загальновиробничих витрат тощо;

- обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджувати правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені структурні підрозділи, які зобов’язані вести бухгалтерський облік витрат.

Суб’єкт господарювання повинен використовувати ресурси якомога ефективніше, щоб задовольнити найбільше потреб учасників господарської діяльності.

Витрати характеризують у грошовому вираженні обсяг ресурсів, використаних з певними цілями, вони трансформуються в собівартість продукції (робіт, послуг).

Представлення про витрати підприємства ґрунтується на трьох важливих положеннях:

I. Витрати визначаються використанням ресурсів, відбиваючи, скільки і яких ресурсів витрачено при виробництві і реалізації продукції.

II. Обсяг використаних ресурсів може бути представлений у натуральних та грошових одиницях, однак в економічних розрахунках прибігають до грошового вираження витрат.

III. Визначення витрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, задачами, тобто обсяг використаних ресурсів у грошовому вираженні розраховують для визначеної функції (виробництва продукції, її реалізації) або виробничого підрозділу підприємства.

Принципи формування облікової категорії "витрати" для податкового й бухгалтерського обліку різні. Приведемо загальноприйняте їх визначення у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення витрат відповідно до видів обліку

Облік витрат	Нормативний документ	Визначення витрат відповідно обліку
Бухгалтерський облік	Визначення витрат відповідно до п. 4 П(С)БУ 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженого наказом Мінфіну від 31.03.99 р., зі змінами й доповненнями	Витрати – це зменшення економічних вигод у виді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками)
Податковий облік	Визначення витрат відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.97 р. №283/97 – ВВ, зі змінами й доповненнями	Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій формі, матеріальній чи нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що здійснюються таким платником податку для подальшого використання у своїй господарській діяльності

Предметом управління є витрати підприємства за їх усіма видами. Особливостями витрат як предмета управління є:

1. **Динамізм**. Вони знаходяться в постійному русі, зміні.
2. **Різноманіття**, що вимагає застосування значного спектра прийомів і методів у керуванні ними.
3. **Труднощі їхнього виміру, обліку й оцінки**. Абсолютно точних методів виміру й обліку витрат не існує.

4. **Складність і суперечливість** впливу витрат на економічний результат. Управління витратами на підприємстві покликано вирішувати наступні основні задачі:

- виявлення ролі управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності;
- визначення витрат по основних функціях управління;
- розрахунок витрат по виробничих підрозділах підприємства;
- числення необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);

- підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень;
- виявлення технічних способів і засобів виміру та контролю витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх виробничих підрозділах підприємства;
- вибір способів нормування витрат;
- вибір системи управління витратами, відповідним умовам роботи підприємства.

Основним принципом формування витрат є відповідність їхнім доходам.

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу (окрім зростання капіталу за рахунок внесків власників). **Активи** – це ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. **Зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють в собі економічні вигоди. **Власний капітал** – частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Для визначення фінансового результату порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження активів.

Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають різну цільову спрямованість, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на операційні, фінансові, інвестиційні та надзвичайні витрати, а також податок на прибуток і дивіденди.

У процесі господарської діяльності формуються витрати підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Витрати підприємства в цілому визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток). Джерелом покриття витрат підприємства є його доходи, які збільшують вартість активів на суму витрат, здійснених для отримання цих доходів, і суму одержаного чистого прибутку.

Витрати структурного підрозділу – це вартість ресурсів, використаних в технологічному процесі, яка складає виробничу собівартість створеної в структурному підрозділі продукції (робіт, послуг). У виробничих структурних підрозділах, які за технологічним процесом безпосередньо беруть участь у створенні об'єкта підприємницької діяльності (продукції, робіт, послуг), вартість використаних ресурсів формує виробничу собівартість, тобто ресурси перетворюються в об'єкти підприємницької діяльності.

У структурних підрозділах підприємства, які виконують загальногосподарські управлінські функції, формуються адміністративні витрати. В цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком, тобто різницею між одержаним чистим доходом і виробничою

собівартістю. В збутових структурних підрозділах підприємства, які виконують функцію просування об'єктів підприємницької діяльності до покупців, формуються витрати на збут продукції. В цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком. Окремі структурні підрозділи підприємства, або його працівники можуть створювати витрати у сфері інвестиційної та фінансової діяльності. Витрати цих підрозділів покриваються відповідним доходами, а за їх відсутності фінансовими результатами від операційної діяльності.

Невиробничі структурні підрозділи підприємства соціально-культурного характеру формують інші витрати операційної діяльності, які покриваються доходами від їхньої діяльності, а також валовим прибутком від діяльності виробничих структурних підрозділів.

Створений прибуток підприємства є джерелом нарахування податку на прибуток. За рахунок чистого прибутку підприємства покриваються витрати з виплати дивідендів.

Витрати як показник діяльності підприємства є засіб управління прибутком. Залежність між прибутком і витратами пряма:

$$\text{Прибуток} = \text{Чистий дохід} - \text{Виробнича собівартість} - \text{Адміністративні витрати} - \text{Витрати на збут}$$

$$\text{Виручка від реалізації} - \text{Виробнича собівартість реалізованої продукції} = \\ = \text{Валовий прибуток}$$

$$\text{Валовий прибуток} - \text{Комерційні й адміністративні витрати} = \\ \text{Прибуток від основної діяльності (операційний прибуток)}$$

Повний і своєчасний контроль за відхиленнями витрат забезпечує оперативне прийняття управлінських рішень.

1.2. Функції управління витратами

Управління витратами на підприємстві припускає виконання усіх функцій, що властиві управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за їхнім виконанням. Функції управління витратами реалізуються за елементами управлінського циклу: прогнозування і планування, організація, координація і регулювання, активізація і стимулювання виконання, облік і аналіз (рис. 1.1).

Виконання функцій управління в повному обсязі з усіх елементів складає цикл в якому підсистема управління (суб'єкт управління) впливає на підсистему, якою управляє (об'єкт управління).

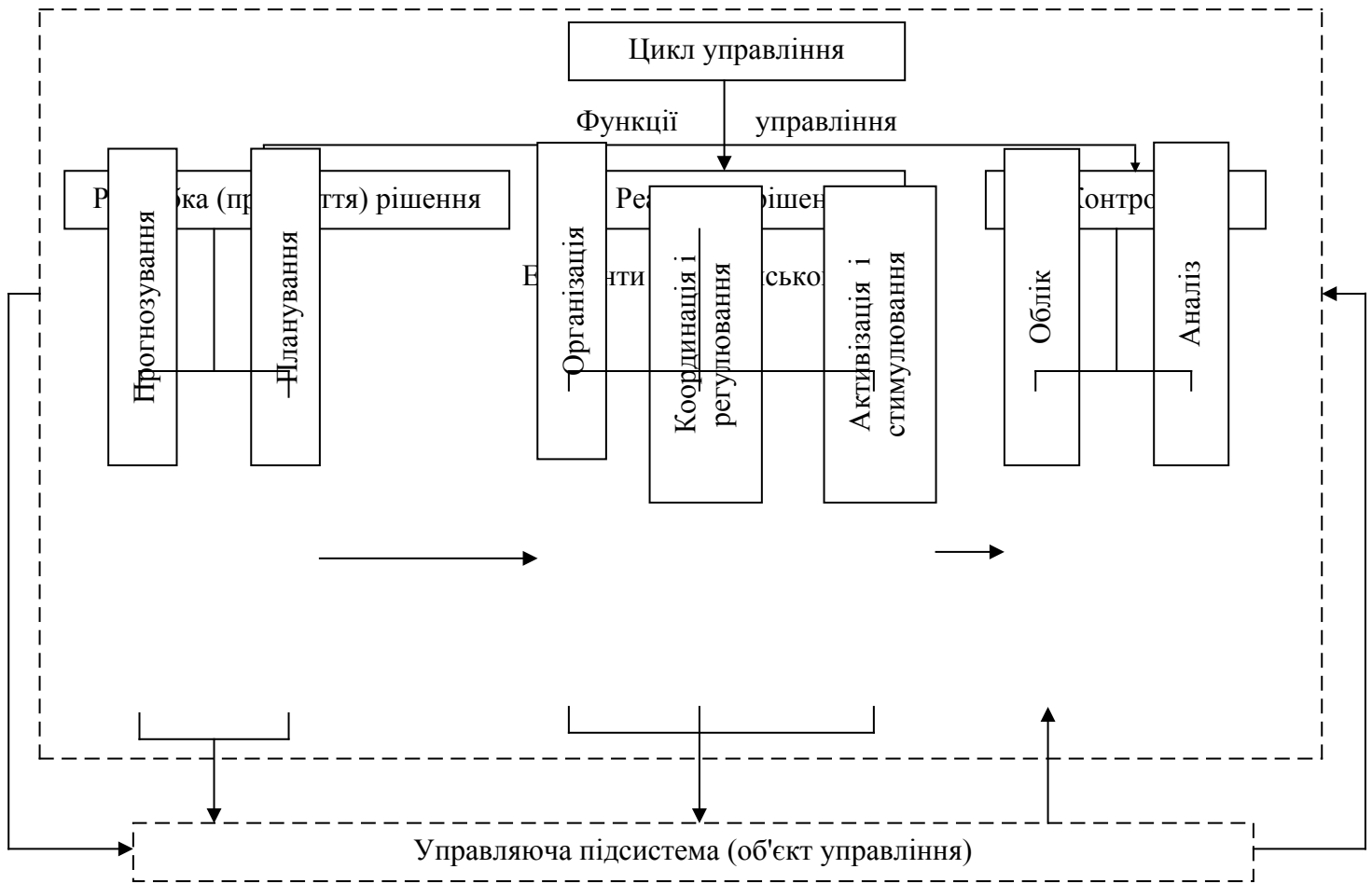


Рис. 1.1. Схема взаємодії функцій управління витратами

Суб'єктами управління витратами виступають керівники та фахівці підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок і т.п.). Окремі функції й елементи управління витратами виконуються службовцями підприємства за їхньої активної участі. Наприклад, диспетчер впливає на координацію і регулювання виробничого процесу, а отже, на виробничі витрати; бухгалтер виконує облік витрат і т.п.

Об'єктами управління є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) й утилізацію продукції (робіт, послуг).

Управління витратами не є самоціллю, але зовсім необхідно для досягнення підприємством визначеного економічного результату, підвищення ефективності роботи.

Функції управління витратами первинні стосовно виробництва, тобто для досягнення визначеного виробничого, економічного, технічного або іншого результату спочатку потрібно зробити витрати. Тому мета управління витратами полягає в досягненні намічених результатів діяльності підприємства найбільш економічним способом.

Прогнозування і планування витрат підрозділяють на перспективне (на стадії довгострокового планування) і поточне (на стадії короткострокового планування). Планування витрат здійснюється за розроблення плану діяльності

підприємства. Обчислення планових витрат потрібне для обґрунтування і прийняття господарських рішень, фіксації рівня витрат, який досягатиметься у разі реалізації прийнятих до виконання рішень.

Задачею довгострокового планування є підготовка інформації про очікувані витрати при освоєнні нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції (робіт, послуг), збільшенні потужності підприємства. Це можуть бути витрати на маркетингові дослідження і НІОКР, капітальні вкладення. Довгострокове планування витрат пов'язане із розробленням довгострокових господарських заходів. Воно має невеликий ступінь точності та ймовірний характер.

Поточні плани конкретизують реалізацію довгострокових цілей підприємства. Вони також мають імовірний характер, хоча і в значно меншій мірі, ніж довгострокові плани. Ця обставина зумовлює потребу оперативного коригування планових витрат у разі зміни факторів їхнього формування. Якщо точність довгострокового планування витрат незначна та чутлива до інфляційного процесу, поведження конкурентів, політики держави в області економічного управління підприємствами, а іноді і форс-мажорних обставин, то короткострокове планування витрат, що відбиває витрати найближчого майбутнього, більш точне, оскільки підтверджується річними, квартальними розрахунками.

Визначення витрат під час планування діяльності підприємства – складне завдання. У розв'язанні його важливим фактором є формування на підприємстві системи норм витрачання всіх ресурсів: основних, допоміжних, матеріалів, енергії, праці тощо. Норми мають бути обґрунтованими. Необхідність забезпечення мінімальних витрат на виробництво продукції потребує оптимізації режимів використання ресурсів з урахуванням конкретних умов виконання виробничих завдань (терміні, обсяг), особливостей техніко-технологічної бази підприємства. Досягнення передового рівня використання ресурсів неможливе без постійних змін у техніко-технологічній базі підприємства відповідно до новітніх результатів науково-технічного прогресу.

Планування витрат є відображенням стратегії підприємства, одним із кроків її реалізації. *Стратегія підприємства* – це складова частина управління, його вища сфера, що охоплює питання визначення напрямів розвитку підприємства і здійснення його довгострокових планів, які дають можливість реалізувати основне призначення підприємства.

Необхідність планування витрат обумовлена потребою в розкритті всіх сторін будь-якої підприємницької справи.

Організація – найважливіший елемент ефективного управління витратами. Вона установлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації та документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотриманням. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, які беруть участь в управлінні витратами, що повинна бути сумісна з виробничою структурою підприємства.

Координація і регулювання витрат припускають порівняння фактичних витрат з запланованими, виявлення відхилень і вживання оперативних заходів

по їхній ліквідації. Якщо з'ясовується, що змінилися умови виконання плану, то витрати, заплановані на його реалізацію, коректуються. Своєчасна координація і регулювання витрат дозволяють підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

Активізація і стимулювання мають на увазі пошук таких способів впливу на учасників виробництва, що спонукували б дотримання установлених планом витрат і знаходили б можливості їхнього зниження. Подібне може мотивуватися, як матеріальними, так і моральними факторами. Не можна стимулювати за дотримання економії витрат замінити покаранням за перевитрату. У цьому випадку працівники будуть прикладати основні зусилля до того, щоб для досягнення рівня планованих витрат, завищувати його. Тоді досягнення основної мети підприємства – одержання максимально можливого прибутку за рахунок зниження витрат – стане неможливим.

Облік як елемент управління витратами необхідний для підготовки інформації з метою прийняття правильних господарських рішень. Наприклад, при оцінці вартості матеріальних виробничих запасів витрати установлюють шляхом виробничого обліку, а інформацію про фактичні результати діяльності підприємства й усіх його витрат на виробництво надає бухгалтерський облік. Виробничий облік входить у систему управлінського обліку, що дозволяє контролювати витрати і приймати рішення про їхню доцільність.

Аналіз витрат, що складає елемент функції контролю, допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви зниження витрат на виробництві, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття раціональних управлінських рішень в області витрат.

Функція контролю (моніторингу) у системі управління витратами забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих і фактичних витрат. Ефективність контролю обумовлюється коректувальними управлінськими діями, спрямованими на приведення фактичних витрат у відповідність з запланованими на уточнення планів, якщо ці останні не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни виробничих умов.

Контроль витрат є важливою складовою системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших її функцій. До основних завдань контролю витрат відносять:

- моніторинг – систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;
- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулювальних заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні.

Залежно від низки факторів (характер контрольованих показників, ступінь їх календарного узагальнення, призначення результатів контролю) частота контрольних операцій може бути різною. За цією ознакою розрізняють поточний, періодичний і разовий контроль.

Поточний контроль здійснюється щоденно і являє собою безперервне відстеження руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Його основним засобом є оперативний облік. Цей вид контролю дає можливість своєчасно реагувати на небажані відхилення під час виробництва.

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

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

За часом здійснення виділяють такі види контролю:

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

- *проміжний контроль* проводять безпосередньо під час виконання планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. Проміжний контроль може бути різним за своєю конкретною метою і відповідно до цього – різним за частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю;

- *підсумковий контроль* здійснюється на етапі завершення реалізації плану. За його проведення оцінюється виконання запланованої роботи в цілому. Такий контроль дає можливість визначити напрями економії ресурсів. Крім того, він важливий з психологічної точки зору і може свідомо використовуватися як засіб спонукання працівників, задіяних у виконанні планових завдань, до поліпшення використання ними господарських (матеріальних, грошових, людських) ресурсів. Складовими контролю є підсистеми обліку та аналізу. Функція обліку витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства.

Отже, управління витратами – це динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства.

1.3. Принципи управління витратами

Основні принципи управління витратами, що обумовлені практикою зводяться до наступного:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, практикованих на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до утилізації;

- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат;
- широке впровадження ефективних методів зниження витрат;
- удосконалювання інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Методична єдність управління витратами на різних рівнях припускає однакові вимоги до інформаційного забезпечення, планування, обліку, аналізу витрат на підприємстві (див. додаток А). Дотримання всіх принципів управління витратами створює базу економічної конкурентоспроможності підприємства, завоювання ним передових позицій на ринку.

Підставою для формування витрат підприємства є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. *Первинний документ* – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Інформація про витрати підприємства з первинних документів переноситься до облікових реєстрів. Облікові реєстри (книги, відомості, журнали тощо) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

Інформація про витрати підприємства з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до форм фінансової та статистичної звітності.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. *Статистична звітність* – це форма спостереження, згідно з якою кожний суб'єкт діяльності регулярно подає відповідну інформацію до державних органів статистики та певних відомств у вигляді документів (звітів) спеціально затвердженої форми.

Користувачами інформаційних ресурсів про витрати підприємства є власники, керівництво підприємства, існуючі та потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та кредитори, замовники, державні установи і громадськість.

Оцінка ефективності витрат підприємства здійснюється користувачами за наступними розрахунками:

Рівень витрат → min	Рівень доходів → max
Рівень витрат → min	Обсяги господарської діяльності → max
Плановий рівень витрат → min	> Фактичний рівень витрат
Фактичний рівень витрат минулого періоду	> Фактичний рівень витрат звітного періоду

Саме від цих показників залежить прибутковість роботи підприємства, його платоспроможність і виживання в конкурентній боротьбі. Функціонально

ця система оцінки включає в себе: нормування витрат; планування; облік; аналіз та стимулювання зниження витрат.

На макроекономічному рівні витрати формуються в системі національних рахунків інституційними одиницями і визначаються показниками: проміжне споживання, оплата праці найманих працівників, податки на продукти та податки, пов'язані з виробництвом.

Інституційна одиниця – це економічна одиниця, яка може володіти активами і брати на себе певні зобов'язання. Вони можуть займатися всією сукупністю операцій, приймати рішення щодо всіх аспектів економічного життя. Проміжне споживання містить витрати на товари та послуги, які використані інституційними одиницями для виробничих потреб. Податки на продукти включають податки, величина яких безпосередньо залежить від кількості чи вартості товарів та послуг, вироблених, реалізованих або імпортованих інституційною одиницею. Оплата праці найманих працівників – або винагорода в грошовій чи натуральній формі, яка має бути виплачена роботодавцем найманому працівникові за роботу, виконану ним у звітному періоді, незалежно від того, є цей працівник резидентом чи нерезидентом. Оплата праці обчислюється на підставі нарахованих сум і містить фактичні та умовні внески на соціальне страхування. Податки, пов'язані з виробництвом, включають платежі підприємств і організацій до Державного та місцевих бюджетів, державних цільових та позабюджетних фондів у зв'язку з використанням ресурсів та одержанням дозволів на специфічні види діяльності. Валовий (чистий) прибуток – показник, що характеризує перевищення доходів над витратами, які підприємства мають у результаті виробництва. Чистий прибуток визначається шляхом виключення з валового прибутку споживання основного капіталу.

1.6. Особливості управління витратами на підприємствах зв'язку

Зв'язок сьогодні є однією із основних галузей економіки країни й в умовах бурхливого розвитку науки й техніки безпосередньо впливає, як на розвиток державних сфер економіки, так і на успіх приватного бізнесу.

Виникнення конкурентного середовища на ринку зв'язку України є визначальним фактором, що впливає на хід розвитку поштової галузі та телекомунікаційної сфери й підвищення ефективності її роботи.

Процес споживання послуг зв'язку подібний до споживання продукції (товарів) у галузях матеріального виробництва. Якщо послуга зв'язку споживається у виробничій сфері, то її вартість переноситься на вартість знову створюваного товару. Якщо ж послуги зв'язку споживаються у невиробничій сфері або служать особистому споживанню, то разом зі споживанням зникає й їхня вартість.

Телекомунікації є складовою галузі зв'язку і відіграють особливу роль у формуванні і розвитку економіки України.

Термін “телекомунікації” (від грец. tele – далеко, на відстані і лат. communico – спілкуються) означає можливість спілкуватися (зв'язуватися) на

відстані [135, с. 1325]. Телекомунікації набувають усе більше використання в науковому і розмовному лексиконі.

Телекомунікації – специфічна сфера економіки країни, що взаємодіє з інфраструктурою і має свої особливості, які відрізняють її від інших галузей економіки і враховуються при організації її виробничо-господарської діяльності [116].

Однією із особливостей телекомунікацій є специфіка створюваного продукту, який на відміну від продукції промисловості не є речовим продуктом (товаром), а являє собою корисний кінцевий ефект процесів передавання і приймання інформації, що виступає у формі послуги зв'язку.

Крім того, неречовинний характер продукту обумовлює відсутність у виробничому процесі зв'язку сировини й основних матеріалів.

Важливою особливістю телекомунікацій, що тісно пов'язана з попередньою, є суміщеність у часі процесів виробництва і споживання продукції. Особливо чітко це спостерігається у місцевому телефонному зв'язку, де сам процес передавання телефонного повідомлення (інформації) і процес виробництва відбувається за участі споживача і без нього неможливий. Більше того, кінцевий результат виробничої діяльності не може зберігатися в запасі (на складі) і виключається зі сфери виробництва та вступає у сферу обороту для реалізації. Звідси впливають вимоги максимального наближення засобів зв'язку до споживачів, збільшення кількості (щільності) пунктів зв'язку.

Невіддільність процесів споживання і виробництва визначає відчутний вплив нерівномірності у часі навантаження, що надходить. Будь-яка зміна інформації, крім просторового переміщення, означає її перекручування, втрату споживчої вартості, яка завдає шкоди споживачам.

Одна з особливостей телекомунікацій полягає в тому, що процес передавання інформації завжди двосторонній, тобто відбувається між відправником і власником інформації.

Участь у виробничому процесі передавання інформації різних операторів (їхніх структурних підрозділів) ставить однакові вимоги до організації і до правил технічної експлуатації засобів зв'язку на території країни, а також приводить до необхідності введення системи взаєморозрахунків між підприємствами зв'язку за взаємно надані послуги з метою забезпечення їхніх госпрозрахункових інтересів в умовах ринкової економіки.

Значну роль відіграють телекомунікаційні засоби в соціальній сфері. Їх розвиток і підвищення доступності для населення створюють більший соціальний ефект, що виявляється у поліпшенні умов життя людей, підвищенні його комфортності, зростанні інформованості і комунікабельності суспільства.

Однією із підгалузів зв'язку України є поштовий зв'язок. Основна мета функціонування якого полягає у наданні користувачам, органам державної влади, місцевого самоврядування, оборони й безпеки держави широкого спектра послуг, з орієнтацією на задоволення їхніх потреб у ринкових умовах.

Основними засадами діяльності у сфері надання послуг поштового зв'язку є:

- захист інтересів користувачів;
- надання послуг поштового зв'язку у встановленого рівня якості;

- доступність до ринку послуг поштового зв'язку;
- законодавче регулювання відносин у сфері надання послуг поштового зв'язку;
- забезпечення прав користувача на таємницю інформації;
- забезпечення прав операторів поштового зв'язку.

Становлення і розвиток поштового зв'язку України відбувається згідно із законодавством України, актами Всесвітнього поштового союзу, а також державними програмами розвитку.

Основні підходи до подальшого розвитку поштового зв'язку, особливості його структурної перебудови, принципи регулювання, стратегія розвитку поштового зв'язку, а також засади діяльності в ринкових умовах визначені Концепцією розвитку зв'язку в Україні до 2010 року, прийнятою [постановою Кабінету Міністрів України від 09.12.1999 р. №2238](#).

Послуги поштового зв'язку загального користування надає Українське державне підприємство поштового зв'язку “Укрпошта” (УДППЗ “Укрпошта”).

Послуги поштового зв'язку спеціального призначення надають Державне підприємство спеціального зв'язку (ДПСЗ) та Головне управління фельд'єгерської служби України.

Основною функцією УДППЗ „Укрпошта” є надання користувачам послуг поштового зв'язку установленого рівня якості. Крім того, відповідно до законодавства, Укрпошта здійснює виплату і доставку державних пенсій, грошових допомог, а також розповсюдження періодичних друкованих видань за передплатою. Також, відповідно до законодавства, УДППЗ „Укрпошта” надає послуги, пов'язані з іншою підприємницькою діяльністю.

У зв'язку з прийняттям у жовтні 2001 року Закону України „Про поштовий зв'язок”, яким визначено основні засади функціонування поштового зв'язку, а також особливості діяльності національного оператора поштового зв'язку, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10.01.2002 №10-р функції національного оператора поштового зв'язку покладено на УДППЗ „Укрпошта”.

УДППЗ „Укрпошта” як національний оператор поштового зв'язку згідно із вищезазначеним Законом забезпечує надання (універсальних) послуг поштового зв'язку на всій території України за тарифами, що регулюються державою. Відповідно до законодавства за регульованими тарифами УДППЗ „Укрпошта” надає також послуги, пов'язані з виплатою і доставкою державних пенсій та грошових допомог, а також розповсюдженням періодичних друкованих видань.

Укрпошта надає нині близько 70 видів послуг. Крім суто поштових, це послуги на базі інформаційних технологій (електронна пошта, електронний переказ, послуги Інтернет пунктів), кур'єрські та транспортні послуги (міжнародна авіа-експрес доставка, кур'єрська доставка пошти, Експрес+1, Експрес-лист, перевезення вантажів тощо), розповсюдження реклами, розрахунково-касове обслуговування клієнтів, реалізація лотерей та карток попередньої оплати за послуги мобільного зв'язку і доступу в Інтернет, послуги факсимільного зв'язку та ін. Зростає попит на послуги “Фототовари

поштою”, “Ліки на замовлення”, “Електронний переказ”, активізується торговельна діяльність.

Типовий розподіл витрат на підприємствах зв'язку та облік витрат за статтями витрат має будуватися наступним чином.

1) Закупівлі та зміни запасів:

Закупівлі товарів, закупівлі вихідного матеріалу та сировина, закупівлі запасних вихідних матеріалів, закупівлі пакувальних матеріалів, зміни на товарних складах, зміни на складах вихідних матеріалів та сировини, зміни в резервах інших запасів.

2) Витрати на транспорт:

Транспорт для закупівель, (крім обладнання та спорудження), транспорт для продажу, транспорт за рахунок трьох сторін, транспорт для службового персоналу, кур'єрські послуги та доставка, інші транспортні витрати.

3) Витрати на обслуговування сторонніми організаціями:

Укладання субдоговорів, орендна плата, лізинг та пов'язані з ним витрати, плата за оренду нерухомості та подібні угоди; експлуатація, технічне обслуговування та ремонт; страхові премії, навчання, наукові дослідження та документація, реклама, публікації, зв'язок з громадськістю, витрати на електрозв'язок, банківські витрати, гонорари посередникам та консультантам, витрати на підготовку персоналу, плата за право користування патентами, ліцензіями, програмним забезпеченням, виплати персоналу сторонніх організацій, інші витрати, пов'язані з залученням сторонніх організацій.

4) Податки.

Прямі та непрямі податки, реєстраційні зноси, податкові штрафи та пені, інші податки і збори.

5) Інші витрати.

Збитки, пов'язані з несвоєчасною сплатою рахунків клієнтами та іншими боржниками; частковий розподіл прибутку, що отримуються на спільних підприємствах; анулювання частки прибутку за частковим виконанням угод, що охоплюють кілька фінансових років; облікові показники для поточних вкладень в основний капітал.

6) Витрати на персонал.

Пряма заробітна плата персоналу, сума компенсацій персоналу, соціальні втрати, заробітна плата і соціальні витрати індивідуальних операторів, заробітна плата, що перераховується персоналу сторонніх організацій, інші соціальні витрати.

7) Фінансові виплати:

Відсотки по займам, відсотки за орендними угодами, субсидії на знижки, інші відсотки, комерційні векселя, збитки за обміном валюти, збитки за переводом цінних паперів, збитки за фінансовими ризиками. Збитки на фінансове забезпечення.

8) Витрати на амортизацію:

Експлуатаційна амортизація, фінансова амортизація – наприклад, премія за повернення застави.

9) Витрати на створення резервів – Експлуатаційні та фінансові резерви.

В основу методики визначення собівартості послуг доступу при взаємоз'єднання мереж різних операторів телекомунікацій необхідно покласти методику засновану на розрахунку Довгострокових додаткових витратах (LRIC).

Дані види витрат є присутніми в діяльності операторів телекомунікацій, але даний підхід має бути адаптований до сучасних українських умов.

До виробничої собівартості послуг доступу при взаємоз'єднанні включати:

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

До загальновиробничих витрат віднести:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного призначення);
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного призначення);
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально виробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- інші витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляти виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійні - з нормальної потужності.

Лібералізація ринку зв'язку, спричиняється необхідність чітких і прозорих систем розрахунку собівартості послуг. Актуальність калькулювання собівартості послуг обумовлена, насамперед, державним регулюванням тарифів, необхідністю проведення більше гнучкої тарифної політики й ефективного керування витратами. Особливе значення приділяється визначенню того рівня тарифів, що, опираючись на собівартість, забезпечить нормовану прибутковість кожній послугі.

Державним комітетом зв'язку та інформатизації України розроблено методичні рекомендації з формування собівартості послуг зв'язку, що визначають єдині засади планування та обліку собівартості послуг зв'язку і рекомендуються для застосування в роботі всіма підприємствами зв'язку незалежно від форм власності (див. додаток Б). Однак, кожна підгалузь зв'язку сформулювала методику щодо складу витрат та їх формування, див. додаток В та Г.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть основні задачі управління витратами на підприємстві.
2. Дайте визначення та з'ясуйте поняття "витрати".
3. Назвіть об'єкти і суб'єкти управління витратами на підприємстві.
4. У чому складаються особливості витрат як предмета управління?
5. Охарактеризуйте взаємозв'язок функцій управління витратами.
6. Які принципи управління витратами на підприємстві.

Тести

З наведених нижче відповідей виберіть правильну:

1. *Функціональний аспект управління витратами включає блоки:*

- а) прогнозування та планування;
- б) мотивації та організації;
- в) обліку та аналізу;
- г) організації;
- д) правильними є відповідні а), в).

2. *Управлінський аспект формування витрат пов'язаний із забезпеченням:*

- а) потреб податкових органів;
- б) потреб самого підприємства;
- в) потреб акціонерів;
- г) правильними є відповіді б), в);
- д) правильними є відповіді а), в).

3. *Системи управління витратами на підприємстві розрізняють за такими ознаками:*

- а) виробничим профілем підприємства;
- б) наявністю чи відсутністю нормативних витрат;
- в) масштабом наданої послуги;
- г) повнотою охоплення витрат за калькулювання;
- д) правильними є відповіді б), г).

4. *Об'єктом управління витратами є:*

- а) функції обліку й аналізу витрат;
- б) функції прогнозування і планування витрат;
- в) операційна діяльність підприємства з погляду здійснення витрат;
- г) функції мотивації та організації;
- д) правильними є відповіді а), б).

Тема 2. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА МОДЕЛІ ПОВЕДІНКИ ВИТРАТ

Мета вивчення теми – класифікувати витрати за різними ознаками і використовувати набуті знання для складання фінансової звітності, прийняття рішень та контролю за їх виконанням, розуміти поведінку витрат, визначати функцію витрат різними методами, оцінювати надійність функції витрат.

План викладу матеріалу

2.1. Задачі й основні ознаки класифікації витрат

2.2. Порівняння класифікації затрат на західних підприємствах і підприємствах України

2.3. Моделі поведінки витрат

Питання для самоконтролю.

Тести

2.1. Задачі й основні ознаки класифікації витрат

Класифікація виробничих витрат виявляє об'єктивно існуючі групи витрат, процеси формування і співвідношення між їхніми окремими частинами. Без класифікації витрат неможливо вирішити задачі управління ними на підприємстві. Складність структури і різноманіття процесів формування витрат припускає розподіл їх за низкою ознак. В основу класифікації витрат покладено принцип: різні витрати для різних цілей. У залежності від цілей і методичних підходів розрізняють декілька класифікацій витрат.

Класифікація витрат для цілей управління повинна відповідати головній вимозі – базуватися на ознаках, що дозволяють диференціювати витрати для управління витратами в різних аспектах. Вона створює передумови для визначення рівня витрат по об'єктах управління ними, організації планування, обліку, контролю та аналізу. Класифікація витрат за основними ознаками наведена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація витрат за основними ознаками

Ознака класифікації (групування витрат)	Елементи класифікації
1	2
Економічний елемент (однорідний вид витрат незалежно від призначення)	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація основних фондів; – інші витрати

Продовження табл. 2.1

1	2
Калькуляційна стаття (мета витрат)	– сировина і матеріали; – покупні вироби, напівфабрикати, послуги і роботи виробничого характеру; – паливо й енергія на технологічні цілі; – основна заробітна плата виробничих робітників; – додаткова заробітна плата виробничих робітників; – відрахування на соціальні заходи виробничих робітників; – витрати на підготовку й освоєння виробництва; – загальновиробничі витрати; – загальногосподарські витрати; – витрати від браку; – інші виробничі витрати; – комерційні витрати
Обсяг виробництва	– змінні; – постійні (умовно-постійні)
Включення в собівартість	– прямі, що безпосередньо відносяться на собівартість виробу; – непрямі, що відносяться на собівартість виробів пропорційно базі: основній заробітній платі виробничих робітників та прямим витратам
За часом виникнення	– витрати минулого періоду; – витрати звітного періоду; – витрати майбутніх періодів
Склад витрат	– прості (однoeлементні), що складаються з одного елемента витрат; – комплексні (складні), що складаються з декількох елементів витрат
Періодичність виникнення	– одноразові; – поточні; – періодичні
Лімітування	– лімітовані; – нелімітовані
Ступінь готовності продукції	– витрати на готову продукцію (роботи, послуги); – витрати в незавершеному виробництві
Об'єкт управління	– витрати в місцях їхнього виникнення; – витрати в центрах витрат; – витрати в центрах відповідальності

Закінчення табл. 2.1

1	2
Залежність від виду діяльності	– витрати звичайної діяльності; – витрати основної діяльності; – витрати операційної діяльності; – витрати фінансової діяльності; – витрати інвестиційної діяльності; – витрати надзвичайної діяльності; – виробничі; – адміністративні – збутові
Прогнозування, планування, контроль	– короткострокові і довгострокові; – фактичні, плановані й неплановані; – нормовані і ненормовані; – підконтрольні і невідконтрольні
Аналіз і прийняття управлінських рішень	– релевантні і нерелевантні; – маржинальні і середні; – дійсні і альтернативні; – продуктивні і непродуктивні
Об'єкти господарської діяльності	– витрати продукції (роботи, послуги); – витрати за господарськими процесами (деталлями); – витрати за замовленнями
Характер виробництва	– основне виробництво; – допоміжне виробництво; – обслуговуюче виробництво

Можливі й інші угруповання витрат у залежності від потреб конкретного підприємства.

Наприклад, **за урахуванням при визначенні прибутку** витрати поділяються на ті, які:

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Витрати діяльності – це витрати, які не включаються до собівартості продукції, робіт та послуг і розглядаються як витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені. До витрат діяльності відносяться адміністративні витрати та витрати на збут.

За відношенням до виробничого процесу витрати операційної діяльності поділяються на:

Основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов’язані з виробничим процесом. У свою чергу основні витрати за умов виробництва цехом підприємства декількох видів продукції поділяються на прямі (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та непрямі (амортизація обладнання цеху, опалення цеху тощо).

Накладні витрати – це витрати, пов’язані з організацією й управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів. До накладних витрат можна віднести, зокрема: заробітну плату спеціалістів-технологів, які здійснюють лінійне керівництво декількома виробничими цехами на підприємстві; заробітну плату працівників лабораторій та відділів технічного контролю, які здійснюють контроль якості виготовленої продукції цехами підприємства; амортизацію обладнання загальновиробничого призначення; витрати на охорону праці та ін.

За відношенням до заданих параметрів витрати операційної діяльності поділяються на:

Стандартні (нормативні) – це витрати, які відповідають визначеним на підприємстві розмірам витрат у розрахунку на одиницю продукції, або визначеним параметрам діяльності того чи іншого структурного підрозділу, розрахованих з урахуванням його ресурсних потужностей.

Фактичні витрати – це витрати, розміри яких сформувалися в результаті виконання передбачених планом завдань і зафіксовані у первинних облікових документах та виробничих звітах структурних підрозділів підприємства.

Різниці між фактичними і стандартними (нормативними) витратами є відхиленнями, поділ яких на позитивні і негативні залежить від завдань, які ставляться під час їхнього аналізу.

За сферою повноважень керівництва витрати операційної діяльності поділяються на:

Контрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління може контролювати і здійснювати на них вплив.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління не може контролювати і здійснювати на них вплив.

Так, традиційно контрольованими витратами для керівника структурного підрозділу підприємства є, як правило, заробітна плата та матеріали. У свою чергу, амортизація обладнання, оренда приміщення, вартість страхування майна та ін. – неконтрольовані для керівника цеху.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на:

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

Непрямі – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об’єкта витрат економічно можливим шляхом. До непрямих належать

витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за своєю функцією у виробничому процесі.

Витрати на виробництво поділяються **за календарними періодами** на:

Поточні, тобто постійні, звичайні витрати або витрати, в яких періодичність менша ніж місяць.

Довгострокові – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на:

Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва.

Непродуктивні – не обов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

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

Розподіл витрат на *релевантні* (що враховуються) і *нерелевантні* (що не враховуються) має не менш важливе значення для ухвалення правильних управлінських рішень, ніж розподіл витрат на постійні і змінні. Релевантні витрати дорівнюють нулю при відмові від існуючого варіанта використання засобів на користь альтернативного, а нерелевантні витрати залишаються незмінними. Отже, тільки релевантні витрати повинні враховуватися при ухваленні рішень. Наприклад, якщо сума нерелевантних витрат перевищить збиток, то економічно доцільно продовжити роботу на філіалі, якщо ні, то ухвалити рішення про його закриття. Релевантні витрати як

мінімум повинні відшкодовуватися ціною, для того, щоб компанія залишилася на ринку.

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

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

- за економічними елементами;
- за калькуляційними статтями собівартості.

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

Класифікація за статтями собівартості. Усі витрати підприємства, що підлягають включенню в собівартість готової продукції (робіт, послуг), у кінцевому рахунку цілком розподіляються, тобто включаються в собівартість окремих видів виробленої продукції (груп однорідної продукції), виконаних робіт і зроблених послуг.

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо формування собівартості послуг зв'язку, які затверджені наказом Державного комітету зв'язку та інформатизації України від 29.05 2001 р. № 87 (Додаток Б) до виробничої собівартості послуг зв'язку включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг зв'язку устанавлюється підприємством.

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

- необхідність вимірювання прибутку шляхом порівняння доходів з витратами;
- контроль відповідності витрат установленим нормам (планам).

Класифікація витрат за категоріями припускає об'єднання витрат з урахуванням конкретного виробничого або позавиробничого призначення і місця. Різні категорії витрат існують не відособлено одна від одної, а тісно переплітаються. Такого роду взаємозв'язки дозволяють згрупувати і систематизувати витрати так, щоб це було зручно для визначення прибутку.

Витрати на підприємстві формуються в залежності від видів його діяльності:

1. *Основна діяльність* – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частку його доходу.

2. *Операційна діяльність* – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

3. *Інвестиційна діяльність* – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

4. *Фінансова діяльність* – це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.

5. *Надзвичайна діяльність* – події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вони будуть повторювати періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Практичне значення мають такі аспекти структури витрат:

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

– співвідношення прямих і непрямих витрат: характеризує рівень і складність калькулювання;

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

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

2.2. Порівняння класифікації витрат на західних підприємствах і підприємствах України

Одним із методів пізнання, дослідження явищ або об'єктів є класифікація, тобто поділ на класи за основними певними загальними ознаками об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вище ступінь пізнання об'єктів. Витрати на виробництво як об'єкт пізнання досить добре викладений в теорії вітчизняного обліку й аналізу.

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

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

Іншою важливою підставою класифікації витрат західних підприємств є їхнє відношення до обсягу виробництва. За цією ознакою витрати підрозділяються на постійні й змінні. Слід назвати й такі варіанти класифікації, часто використовувані в теорії й практиці західного управління витратами, як поділ витрат на минулі (фактичні) і кошторисні (майбутні, планові), витрати за місцями виникнення, можливостями регулювання й контролю, центрами відповідальності.

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

Порівняльна характеристика варіантів класифікації двох систем показана в табл. 2.2.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика класифікації затрат

	Модель управління витратами	
	західна	вітчизняна
1	2	3
Характеристика	Орієнтація на дані внутрівиробничого обліку, запит керівників підприємницьких суб'єктів	Орієнтація на дані бухгалтерського обліку, запит зовнішніх користувачів
Застосування класифікації стосовно обсягу виробництва на постійні – змінні витрати	Поширена повсюдно	Не є офіційно рекомендованою, тому застосовується рідко
Область застосування	У системах обліку затрат "Директ-костинг", для аналізу беззбитковості виробництва, для прогнозних розрахунків	В основному для прогнозних розрахунків
Класифікація за центрами відповідальності й можливості регулювання й контролю	Поширена повсюдно	Практично не застосовується
Область застосування	Використається в системах "Стандарт-кост" для оцінки роботи структурних підрозділів	—
Класифікація витрат за економічними елементами	Гранично спрощена (існує три елементи затрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, накладні витрати)	Застосовується повсюдно

Закінчення табл. 2.1

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

2.3. Моделі поведінки витрат

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

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

Приклади факторів витрат наведено в табл. 2.3. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно використовують терміни: "змінні витрати" і "постійні витрати", а також "напівзмінні витрати" і "напівпостійні витрати".

При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

Таблиця 2.3

Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

Функція діяльності	Фактори витрат
Дослідження і розробки	– кількість проектів; – технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	– кількість виробів; – кількість складових виробу
Виробництво	– обсяг виробництва; – кількість переналагоджень обладнання; – основна зарплата
Маркетинг	– кількість рекламних об'яв; – кількість продавців; – виручка
Доставка	– кількість замовників; – вага вантажів; – відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	– кількість замовлень; – час обслуговування
Управління	– кількість замовлень; – кількість персоналу

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

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

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

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

витрати – плату за міжміські розмови. В основу розподілу витрат на постійні та змінні покладено припущення релевантного діапазону.

Релевантний діапазон (Relevant Range) – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.

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

Функція витрат (Cost Function) – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами. У спрощеному вигляді функцію витрат можна записати так:

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

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю діяльності;

x – значення фактора витрат.

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

Передбачення витрат (Cost Prediction) – прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

2.4. Методи визначення функції витрат

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

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

Технологічний аналіз (Engineering Analysis) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їхньої доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їхнього використання. Це своєрідний функціонально–вартісний аналіз діяльності. Перевагою такого аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

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

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

Метод вищої-нижчої точок (High – Low Method) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. Використовуючи цей метод для визначення функції витрат, припускають, що змінні витрати обчислюються як різниця між сумарними витратами при вищому та нижчому обсягах виробництва (рівнях активності). Суть методу вищої-нижчої точок полягає у виборі з усієї сукупності даних найбільшого та найменшого значення обсягу виробництва. Недоліком методу вищої-нижчої точок є те, що для побудови функції затрат, ми використовуємо лише дві точки досліджуваної сукупності (вищу та нижчу точки), ігноруючи всі інші. Якщо ж відсутня щільність зв'язку між вищою, нижчою та іншими точками, то побудована функція затрат не відображатиме реальної залежності між затратами та їх фактором.

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

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

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

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

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

Регресійний аналіз передбачає використання методу найменших квадратів, який дає можливість побудувати функцію затрат на основі системи рівнянь та одночасно уникнути недоліків, які має метод візуального пристосування.

На відміну від методу вищої-нижчої точки, регресійний аналіз враховує всі дані спостереження для визначення функції витрат.

Метод найменших квадратів (Least-Square Method) – це статистичний метод, який дає можливість розрахувати елементи функції витрат a і b у

рівнянні $y = a + bx$ так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою. Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

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

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

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

a – загальні постійні витрати;

b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності;

n – кількість спостережень.

Наведену систему рівнянь розв'язують у такій послідовності:

1. Розраховують значення $\sum y$, $\sum x$, $\sum xy$, $\sum x^2$, n .
2. Здійснюють підстановку розрахованих величин у рівняння.
3. Розв'язують систему рівнянь для ставки змінних витрат (b).
4. Розв'язують одне із рівнянь для визначення загальної суми постійних витрат (a).

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

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

Розраховуючи результати розрахунків середніх величин, обчислюється величина постійних витрат за формулою:

$$a = (Y_0 X_1 - Y_1 X_0) / (X_1 - X_0), \quad (2.3)$$

де X_0 і X_1 – середні значення обсягів виробництва;

Y_0 і Y_1 – середні значення витрат.

Застосування різних методів для визначення функцій витрат дає різні результати. Це пов'язано з нашим припущенням, що витрати змінюються під впливом зміни часу роботи обладнання. Але на практиці можуть бути й інші фактори витрат (кількість виготовленої продукції, вага матеріалів, кількість переналагоджень обладнання тощо). Тому для прийняття управлінських рішень слід обрати найрелевантнішу функцію витрат. Для правильного вибору серед функцій витрат доцільно застосувати такі критерії:

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

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

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

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

Питання для самоконтролю

1. Мета та принципи класифікації витрат підприємства?
2. За якими ознаками класифікують витрати?
3. Поясніть поділ витрат за економічними елементами.
4. Які витрати відносять до прямих, а які – до непрямих? Наведіть приклади.
5. Які витрати відносять до змінних, а які – до постійних? Наведіть приклади.
6. Що таке релевантні та нерелевантні витрати? Наведіть приклади.
7. Що таке середні та маржинальні витрати? Для чого їх обчислюють? Наведіть приклади.
8. Що таке альтернативні витрати? Наведіть приклад.
9. Що таке контрольовані та неконтрольовані витрати?
10. Що таке поведінка витрат? Які фактори на неї впливають? Наведіть приклади.
11. Наведіть приклади змінних витрат і накресліть їхню поведінку графічно.
12. Наведіть приклади постійних витрат.
13. Що таке релевантний діапазон? Наведіть приклад.
14. Що таке напівзмінні витрати? Наведіть приклади і графічно покажіть їхню поведінку.
15. У чому полягає вплив менеджера на величину витрат? Наведіть приклад дискреційних (періодичних) витрат.
16. Що таке функція витрат? Для чого її визначають?
17. Опишіть методи, які використовують для визначення функції витрат.
18. Що таке технологічний аналіз?
19. Що таке аналіз бухгалтерських рахунків?
20. Поясніть переваги та вади методу вищої–нижчої точки та методу візуального пристосування.
21. У чому полягають сутність і переваги регресійного аналізу?
22. Опишіть критерії оцінки функції витрат.
23. Які показники характеризують надійність функції витрат? Як їх визначити?

Тести

З наведених нижче відповідей виберіть правильну:

1. *До прямих належать витрати, які:*

- а) здійснюються регулярно;
- б) є постійними;
- в) безпосередньо відносяться на окремі види послуг;
- г) не залежать від номенклатури продукції;
- д) обчислюються за установленими нормами.

2. *До непрямих належать витрати, які:*

- а) здійснюються періодично;
- б) змінюються в часі;
- в) залежать від номенклатури продукції;
- г) не відносяться безпосередньо на окремі види послуг;
- д) обчислюються на основі їх динаміки за минулі періоди.

3. *Зі зменшенням обсягу виробництва частка постійних витрат у загальній їх сумі:*

- а) зменшується;
- б) збільшується;
- в) залишається незмінною;
- г) змінюється залежно від конкретних умов;
- д) спочатку зменшується, а згодом зростає.

4. *Змінні витрати – це витрати, величина яких:*

- а) змінюється на одиницю продукції внаслідок НТП;
- б) залежать від продуктивності операційної праці;
- в) нестабільна у часі;
- г) залежать від обсягу надання послуг;
- д) залежать від номенклатури продукції, що виготовляється.

5. *До постійних належать витрати, величина яких:*

- а) однакова для різних видів послуг;
- б) не залежить від обсягу послуг у межах даної операційної діяльності;
- в) постійна на одиницю продукції;
- г) має незмінні норми на тривалий час;
- д) постійно зростає.

6. *Граничні витрати – це:*

- а) максимальні сукупні витрати підприємства;
- б) максимальні витрати підприємства на одиницю продукції;
- в) допустимі сукупні витрати підприємства;
- г) допустимі витрати підприємства на одиницю продукції;
- д) приріст сукупних витрат підприємства внаслідок зростання обсягу виробництва на гранично малу величину.

7. *Зі збільшенням обсягу виробництва в межах даної виробничої потужності собівартість продукції:*

- а) зростає;
- б) знижується;
- в) залишається незмінною;
- г) спочатку знижується, а згодом зростає;
- д) спочатку зростає, а згодом знижується.

Тема 3. АНАЛІЗ СИСТЕМИ "ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК" ЯК ІНСТРУМЕНТ ОБҐРУНТУВАННЯ ВИРОБНИЧО-МАРКЕТИНГОВИХ РІШЕНЬ

Мета вивчення теми: вміти визначати точку беззбитковості, обсяг діяльності, необхідний для отримання бажаного прибутку, прибуток за певного обсягу діяльності, будувати графіки: беззбитковості, взаємозв'язку "обсяг – прибуток", маржинального доходу, вміти визначати вплив зміни витрат, ціни та (або) обсягу діяльності на прибуток підприємства, визначати фактор операційного важеля й використовувати його для передбачення зміни прибутку.

План викладу матеріалу

3.1. Теоретична сутність використання аналізу системи "витрати – обсяг – прибуток".

3.2. CVP – аналіз.

3.3. Маржинальний прибуток.

3.4. Операційний леверидж.

Питання для самоконтролю.

Тести.

3.1. Теоретична сутність використання аналізу системи "витрати – обсяг – прибуток"

Одним із найпростіших і разом з тим ефективним методом фінансового аналізу для оперативного та стратегічного прогнозування (планування) майбутньої діяльності підприємства є аналіз "витрати – обсяг операційний аналіз, який – прибуток". Він розкриває взаємозв'язок та взаємозалежність прибутку від величини витрат та обсягів реалізації (виробництва).

Операційний аналіз – це частина управлінського обліку, ключовими елементами якого є операційний важіль, поріг рентабельності (точка беззбитковості) та запас фінансової міцності підприємства. Операційний аналіз забезпечує пошук найвигідніших комбінацій між змінними витратами на одиницю продукції, постійними витратами, ціною та обсягом продажу. Тому передумовою здійснення операційного аналізу є поділ витрат на *постійні* та *змінні*. На відміну від зовнішнього (фінансового) аналізу, результати операційного (внутрішнього) аналізу – комерційна таємниця підприємства.

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" (Cost – Volume – Profit Analysis) – метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою визначення:

– обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку;

– величини прибутку за певного обсягу продажу;

– впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;

– оптимальної структури витрат.

Аналіз "*витрати – обсяг – прибуток*" дозволяє одержати відповідь на питання, що ми матимемо, якщо зміниться один параметр виробничого процесу або декілька таких параметрів та здійснюються за допомогою таких методів, як:

1. Математичних: рівняння; маржинальний.
2. Графічних:
 - графік беззбитковості;
 - графік взаємозв'язку "обсяг–прибуток";
 - графік маржинального доходу.

Важливим елементом аналізу взаємозв'язку "*витрати – обсяг – прибуток*" є аналіз беззбитковості.

Аналіз беззбитковості побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також обчислення точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг продажу.

Критична точка (точка беззбитковості, або поріг рентабельності) – це той обсяг продажу, за якого виручка від реалізації продукції (товарів) дорівнює витратам організації, тобто це той обсяг продажу, за якого підприємство не має ні прибутку, ні збитку.

Точка беззбитковості (Break–Even Point) – обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам, або маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам. Таким чином, *критична точка* – це той обсяг продажу, починаючи з якого організація зароблятиме прибуток.

Мета аналізу беззбитковості полягає в знаходженні рівня ділової активності (кількості продажу), за якого виручка від реалізації стає рівною сумі всіх змінних і постійних витрат, при цьому прибуток підприємства дорівнює нулю. Для того щоб її розрахувати, необхідно розділити постійні витрати на питомий маржинальний дохід – різницю між ціною виробу (товару) і змінними витратами на одиницю продукції. Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях, або у відсотках до нормальної потужності.

3.2. CVP – аналіз

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 і постійні;
- усі змінні витрати є пропорційними, а постійні не містять елементів дегресуючих витрат і є лише функцією часу;
- ціни на послуги не залежать від обсягу операційної діяльності і в межах розрахункового періоду стабільні.

Ці обмеження означають, що CVP-аналіз здійснюється в межах даної діяльності та організаційної структури підприємства, тобто стосується короткострокового періоду. За цих умов функції витрат та обсягу операційної діяльності (послуг) є лінійними. Їх графічну інтерпретацію наведено на рис. 3.1.

Точка беззбитковості на графіку – це точка перетину прямих, побудованих за значеннями витрат і виручки.

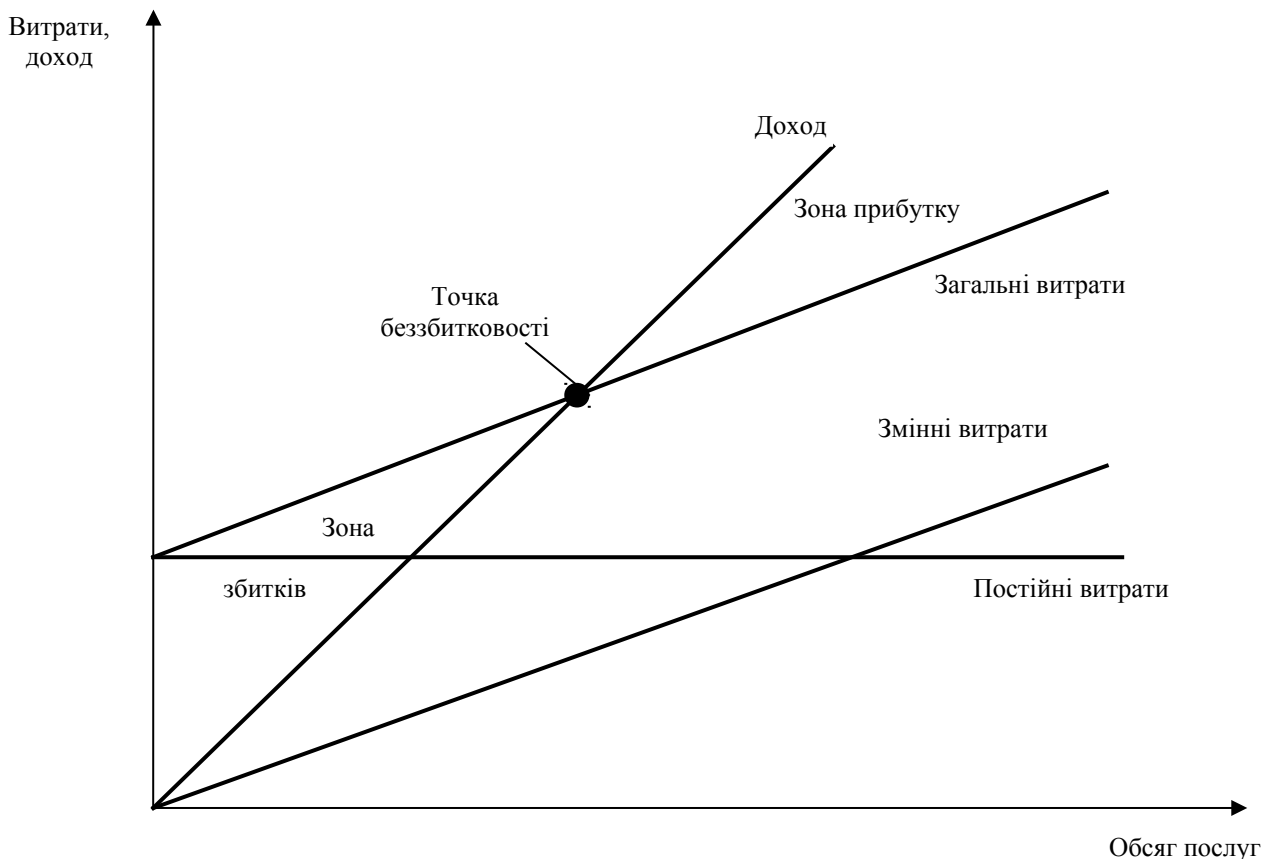


Рис. 3.1. Динаміка витрат, доходів та точки беззбитковості

Отже, аналіз беззбитковості – важливе джерело інформації для прийняття управлінських рішень щодо активності підприємства, величини витрат, ціни одиниці продукції та фінансового результату.

Обсяги продажу, що містяться нижче від точки беззбитковості, завдають підприємству збитків, вище – підприємство отримує прибутки. Точка беззбитковості – це той рівень, якого необхідно досягти підприємству, щоб не мати збитку (повністю відшкодувати всі витрати).

У літературних джерелах точку беззбитковості ще називають “порогом беззбитковості”. Чим вище поріг беззбитковості, тим важче його досягти, і навпаки. Для зменшення порога беззбитковості необхідно або скорочувати витрати, або збільшувати обсяги та підвищувати ціну реалізації продукції.

Разом з графічним зображенням можна визначити показники, подані на графіку математично за допомогою таких формул:

$$\hat{\Pi} = \frac{\hat{I}\hat{A}}{1 - \frac{\hat{C}\hat{A}}{\hat{A}}}, \quad (3.1)$$

де Π – виручка в точці беззбитковості (поріг рентабельності) за умови реалізації одного виду послуг (товару, робіт);

Π_B – постійні витрати, пов'язані з реалізацією даного виду послуг (товару, робіт);

Π_B – змінні витрати, пов'язані з реалізацією даного виду послуг (товару, робіт);

V – виручка від реалізації даної послуги (товару, робіт).

$$\Pi_K = \Pi_{\text{дт}} : \Pi_{\Gamma}, \quad (3.2)$$

або

$$\Pi_K = \Pi_B : (\Pi_{\text{од}} - \Pi_{\text{од}}), \quad (3.3)$$

де Π_K – порогова кількість даного виду послуг (товару, робіт);

$\Pi_{\text{дт}}$ – поріг рентабельності даного виду послуг (товару, робіт);

$\Pi_{\text{од}}$ – ціна реалізації одиниці даного виду послуг (товару, робіт);

$\Pi_{\text{од}}$ – змінні витрати на одиницю даного виду послуг (товару, робіт).

При виробництві більше ніж одного виду послуг (товару, робіт):

$$\hat{\Pi}_i = \frac{\hat{I}\hat{A}_i \cdot \times_i}{\hat{O}_{i\hat{a}^3} - \hat{C}\hat{A}_{i\hat{a}^3}}, \quad (3.4)$$

де Π_{K_i} – порогова кількість i -тої послуги (товару, робіт);

Π_i – частка i -ї послуги (товару, робіт) у загальній виручці від реалізації послуг (товару, робіт);

$\Pi_{\text{од}i}$ – змінні витрати на одиницю i -ї послуги (товару, робіт);

$\Pi_{\text{од}i}$ – ціна реалізації одиниці i -ї послуги (товару, робіт).

Після проходження порогу рентабельності підприємство має додаткову суму *маржинального доходу (МД)* на кожен чергову одиницю послуги (товару, робіт):

$$\hat{\Pi} = \hat{E}\hat{\Pi} \cdot \frac{\hat{I}\hat{A}}{\hat{E}}, \quad (3.5)$$

де Π – маса прибутку після проходження порогу рентабельності;

Π – маржинальний дохід, ($\Pi = V - \Pi_B$);

K – загальна кількість наданих послуг (товару, робіт).

Запас фінансової міцності (ЗФМ) показує, на скільки можна зменшити величину виручки від продажу, перш ніж буде досягнута величина критичної виручки, тобто при подальшому зниженні організація потрапить в зону збитків.

$$\text{ЗФМ} = \text{Сумарна виручка} - \text{Поріг рентабельності (Критична виручка)}. \quad (3.6)$$

Коефіцієнт запасу фінансової міцності ($K_{\text{зфм}}$) – це відношення величини ЗФМ до сумарної виручки; показує, на скільки відсотків може бути зменшена виручка, перш ніж організація потрапить у зону збитків:

$$\hat{E}_{\text{çòì}} = \frac{\hat{\text{ÇÔÌ}}}{\hat{\text{Äèðó÷èà}}}, \quad (3.7)$$

Поділ витрат на постійні і змінні дозволяє використовувати механізм управління прибутком відомий як *"операційний важіль"*. Дія цього механізму ґрунтується на тому, що наявність постійних витрат приводить до зміни обсягу реалізації, сума прибутку змінюється ще більшими темпами. Ступінь чутливості прибутку до зміни виручки неоднакова для підприємств, які мають різне співвідношення постійних і змінних витрат. Чим вища питома вага постійних витрат, тим більшою мірою змінюється прибуток залежно від зміни виручки. Співвідношення постійних і змінних витрат характеризується *"коефіцієнтом операційного важеля"*:

$$\hat{E}_{\text{îä}} = \frac{\hat{Ä_{\text{îñ}}}}{\hat{Ä_{\text{çäâ}}}}, \quad (3.8)$$

Конкретне співвідношення приросту суми прибутку і суми обсягу реалізації, яка досягається при певному коефіцієнті операційного важеля, характеризується показником *ефекту операційного важеля*:

$$\hat{Ä_{\text{îä}}} = \frac{\hat{\Delta \text{Ä}}}{\hat{\Delta \text{Äèðó÷èà}}} \quad \text{або} \quad \hat{Ä_{\text{îä}}} = \frac{\Delta \hat{\text{Ä}}}{\Delta \hat{\text{Äèðó÷èà}}}, \quad (3.9)$$

де $E_{\text{ов}}$ показує на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні виручки на 1%. Ефект операційного важеля найбільш проявляється поблизу критичної точки реалізації, і тому тут необхідно здійснювати щоденне спостереження.

За своєю сутністю CVP-аналіз є досить простим, базується на легко обчислюваних показниках і дає можливість оперативно оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обґрунтовувати маркетингову стратегію. Із самої назви випливає, що CVP-аналіз з'ясовує зв'язок між витратами, рівнем операційної активності та прибутком. Термін "операційна активність" характеризує результативність діяльності підприємства. Для виробничого підприємства вона визначається обсягом виготовленої продукції.

3.3. Маржинальний прибуток

Показниками методу CVP є маржинальний прибуток (збитки); коефіцієнт маржинального прибутку; точка беззбитковості (рівноважний обсяг операційної (виробничої) діяльності); рівень безпеки операційної діяльності; обсяг операційної діяльності (обсяг виробництва), що забезпечує цільову прибутковість; операційний леверидж (операційна залежність), який дає можливість оперативно аналізувати залежність прибутку від динаміки обсягу продукції і структури витрат.

Маржинальний прибуток (Π_m) – це різниця між виручкою від реалізації продукції і змінними витратами (якщо розрахунки проводяться на весь обсяг реалізованої продукції) або різниця між продажною ціною одиниці продукції і змінними витратами, що припадають на одиницю продукції, тобто це сума, достатня для покриття постійних витрат і потім отримання прибутку. Маржинальний прибуток необхідний для покриття постійних витрат, а потім вже для отримання прибутку організацією. Якщо маржинального прибутку недостатньо для покриття постійних витрат, підприємство зазнає збиток від своєї діяльності. У використуванні маржинального прибутку закладений ключ до вирішення проблем, пов'язаних з витратами і доходом підприємств. Маржинальний прибуток на одиницю продукції дорівнює її ціні мінус питомі змінні витрати (тобто витрати на одиницю продукції). Маржинальний прибуток, що припадає на одиницю продукції, представляє внесок кожної реалізованої одиниці в покриття постійних витрат. Якщо величина сумарного маржинального прибутку:

- а) перевищує постійні витрати – підприємство стає прибутковим;
- б) дорівнює постійним витратам – не одержує ні прибутку, ні збитку, тобто ним досягається точка беззбитковості;
- в) менше постійних витрат – підприємство стає збитковим.

Маржинальний прибуток, який іноді називають покриттям або внеском у прибуток, обчислюється за формулою:

$$\Pi_m = \text{ЧД} - C_3 \quad \text{або} \quad (\Pi_m = V - C_3) \quad (3.10)$$

де ЧД – чистий доход;

V – виручка від продажу продукції;

C_3, C_{π} – змінні та постійні витрати відповідно;

Π – операційний прибуток, грн.

Отже, маржинальний прибуток дорівнює постійним витратам і операційному прибутку, тобто прибутку від продажу продукції:

$$\Pi_m = C_{\pi} + \Pi. \quad (3.11)$$

Відповідно, операційний прибуток, або просто прибуток, є різницею:

$$\Pi = \Pi_m - C_{\pi}. \quad (3.12)$$

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку при зміні величини постійних витрат (C_{π}), а саме, коли C_{π} прямують до 0, операційний прибуток прямує до маржинального прибутку.

Ці закономірності цінні для аналізу впливу динаміки обсягу виробництва на прибуток. Коли змінюється обсяг виробництва, постійні витрати залишаються на попередньому рівні, тому прибуток змінюється на величину маржинального прибутку.

$$\Delta \Pi_m = \Delta \text{ЧД} - \Delta C_z, \quad \Delta \Pi = \Delta \text{ЧД} - (\Delta C_z + \Delta C_{\pi}). \quad (3.13)$$

оскільки

$$\Delta C_{\pi} = 0, \quad \text{то } \Delta \Pi = \Delta \text{ЧД} - \Delta C_z = \Delta \Pi_m. \quad (3.14)$$

Співвідношення між маржінальним прибутком та обсягом виробництва зручно аналізувати за допомогою відносного показника – коефіцієнта маржинального прибутку ($K_{\text{пм}}$).

Коефіцієнт маржинального прибутку (Contribution Margin Ratio) – це частка маржинального прибутку в чистому доході:

$$K_{\text{пм}} = \Pi_m / \text{ЧД}. \quad (3.15)$$

Коефіцієнт маржинального прибутку – важливий інструмент прийняття управлінських рішень, зорієнтованих на ринок. Орієнтація на продаж продукції з вищою сумою покриття, забезпечує підприємству значно вищий рівень загальної суми покриття (маржинального прибутку), а отже, й прибутку.

Коефіцієнт маржинального прибутку – важливий регульований параметр, який широко використовується для оцінки ефективності діяльності підприємства. Маржинальний прибуток, одержаний внаслідок реалізації одиниці продукції, – величина постійна й не залежить від обсягу реалізації продукції.

Коефіцієнт $K_{\text{пм}}$ показує частку маржинального прибутку (Π_m) у чистому доході. Якщо, наприклад, виручка $\text{ЧД} = 300$ тис. грн., а змінні витрати $C_z = 180$ тис. грн., тоді: $K_{\text{пм}} = (300 - 180) : 300 = 0,4$. Це означає, що на одну гривню чистої виручки припадає 40 коп. маржинального прибутку. При зростанні обсягу виробництва (продажу) в натуральних одиницях на кожную додаткову гривню виручки (ЧД) підприємство одержує 40 коп. маржинального, і відповідно, операційного прибутку. І навпаки, при зменшенні обсягу виробництва (продажу) в такій самій пропорції зменшується прибуток. За даних цін і норм змінних витрат коефіцієнт маржинального прибутку – величина постійна. Тому приріст (зменшення) прибутку можна визначити таким чином:

$$\Delta\P = \Delta\text{ЧД } K_{\text{пм}}. \quad (3.16)$$

Якщо передбачається збільшити обсяг виробництва (продажу) продукції на 50 тис. грн. при $K_{\text{пм}} = 0,4$, тоді матимемо приріст прибутку на 20 тис. грн. ($50 \times 0,4$).

Операційна діяльність з виготовлення продукції або надання послуг вважається урівноваженою, коли виручка від продажу цієї продукції/послуг (доход) дорівнює сукупним витратам. Цей обсяг продукції називають також точкою беззбитковості, оскільки на графіку в точці, що відповідає його величині, перетинаються функції витрат і виручки (доходу). Зазначений обсяг виробництва – точка беззбитковості – розмежовує сфери збиткового і прибуткового виробництва.

Унаслідок наявності постійних витрат виробництво продукції до певного її обсягу (точка беззбитковості N_6) є збитковим, оскільки загальні витрати в сумі змінних і постійних (C) більші за виручку: $C > \text{ЧД}$. Зі зростанням обсягу виробництва за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, тобто $C_{30} < \text{Ц}$ збитки зменшуються і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю (Ц – ціна виробу).

На практиці беззбитковий обсяг виробництва обчислюється, як правило, аналітично. Необхідна для цього формула виводиться досить просто. В точці *беззбитковості виручка* дорівнює сукупним витратам, тобто:

$$N_6 \text{Ц} = N_6 C_{30} + C_{\text{п}}. \quad (3.17)$$

Звідси маємо формулу:

$$N_6 = C_{\text{п}} / (\text{Ц} - C_{30}). \quad (3.18)$$

У чисельнику цієї формули – постійні витрати, у знаменнику – маржинальний прибуток на одиницю продукції (питомий маржинальний прибуток). У стартовий період діяльності підприємства, коли $N = 0$, збитки дорівнюють постійним витратам. Зі збільшенням обсягу виробництва і продажу на один виріб ($\Delta N = 1$) збитки зменшуються на питомий маржинальний прибуток ($\text{Ц} - C_{30}$). Після досягнення точки беззбитковості відповідно зростає прибуток.

Беззбитковий обсяг виробництва за наведеною формулою визначається у натуральному вимірі. Це прийнято для однопродуктового виробництва. У багатопродуктовому виробництві в такому разі виникає проблема розподілу постійних витрат між виробництвами окремих продуктів. Тому за цих умов частіше визначають загальний обсяг беззбиткового виробництва у грошовому вимірі, тобто в обсязі виручки (ЧД).

Для виведення формули обчислення беззбиткового обсягу виробництва у грошовому вимірі скористаємось попередньою формулою, помноживши ліву і праву її частини на ціну виробу Ц . У результаті матимемо:

$$N_6 \Pi = C_{\Pi} / ((\Pi - C_{30}) / \Pi). \quad (3.19)$$

Оскільки $N_6 \Pi = \text{ЧД}_6$, а $(\Pi - C_{30}) / \Pi$ – коефіцієнт маржинального прибутку $K_{\Pi\Pi}$, то:

$$\text{ЧД}_6 = C_{\Pi} / K_{\Pi\Pi}. \quad (3.20)$$

Як видно, у точці беззбитковості постійні витрати C_{Π} покриваються маржинальним прибутком. Проте не всі постійні витрати є витратами у формі готівкових видатків. Частина з них не потребує грошових виплат, а має форму нарахування. Це передусім амортизаційні відрахування на реновацію основних засобів і нематеріальних активів. Тому являє собою інтерес обсяг виробництва, за якого виручкою від продажу продукції покриваються лише ті витрати, що пов'язані з реальними грошовими виплатами. Назвемо його обсягом (точкою) готівкової беззбитковості. Він обчислюється за формулою:

$$N_{6r} = C_{\Pi r} / (\Pi - C_{30}), \quad (3.21)$$

де N_{6r} – обсяг виробництва продукції у натуральному вимірі, що забезпечує готівкову беззбитковість;

$C_{\Pi r}$ – постійні витрати, що потребують виплат готівкою.

Відповідно у грошовому вимірі:

$$\text{ЧД}_{6r} = C_{\Pi r} / K_{\Pi\Pi}. \quad (3.22)$$

Очевидно, що $N_{6r} < N_6$ і $\text{ЧД}_{6r} < \text{ЧД}_6$.

На основі беззбиткового обсягу виробництва визначається рівень безпеки операційної діяльності. Критерієм такої безпеки є ступінь перевищення фактичного (планового) обсягу вироблюваної продукції над беззбитковим обсягом виробництва. Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності (K_6) обчислюється так:

1. У разі натурального виміру обсягу продукції (однопродуктове виробництво):

$$K_6 = (N - N_6) / N. \quad (3.23)$$

2. У разі вартісного (грошового) виміру обсягу продукції (багатопродуктове виробництво):

$$K_6 = (\text{ЧД} - \text{ЧД}_6) / \text{ЧД}, \quad (3.24)$$

де N , ЧД – фактичний або плановий обсяг продукції відповідно у натуральному і грошовому вимірі.

Приклад. Фактичний обсяг виготовлення (продажу) продукції 25 тис. шт., а обсяг беззбиткового виробництва (продажу) – 20 тис. шт. Для цих умов коефіцієнт безпеки виробництва становитиме: $K_6 = (25 - 20) : 25 = 0,20$. Це означає, що при зменшенні обсягу продажу на 20% виробництво потрапляє в точку беззбитковості і перестає давати прибуток. У разі подальшого зниження обсягу виробництва (продажу) воно стає збитковим. Коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на прибутковість діяльності. За цим зростанням зменшується ризик зниження обсягу виробництва до точки рівноваги, і навпаки, з його зниженням такий ризик зростає.

Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах визначається передусім обсягом вироблення і продажу продукції. Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни, то на величину прибутку суттєво впливає й структура витрат, а саме їх поділ на змінні та постійні.

За аналізу залежності прибутку від операційної активності розглядаються такі два питання:

- який обсяг виробництва забезпечує цільовий прибуток підприємства ?
- як реагує величина прибутку на зміну обсягу реалізації ?

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому постає питання: скільки треба виготовляти і продавати продукції за певних цін і рівня витрат, аби зазначений прибуток забезпечити? Такий обсяг продукції обчислюється за формулами:

1. за натурального виміру обсягу продукції:

$$N_{ц} = (C_{п} + П_{ц}) / (Ц - C_{зо}) \quad \text{або} \quad N_{ц} = N_6 + (П_{ц} / (Ц - C_{зо})); \quad (3.25)$$

2. у разі вартісного виміру обсягу продукції:

$$ЧД_{ц} = (C_{п} + П_{ц}) / K_{пм} \quad \text{або} \quad ЧД_{ц} = ЧД_6 + (П_{ц} / K_{пм}), \quad (3.26)$$

де $N_{ц}$, $ЧД_{ц}$ – обсяг продукції, що забезпечує цільовий прибуток відповідно у натуральному і грошовому вимірі;

$П_{ц}$ – цільовий прибуток.

Приклад. Підприємство виготовляє і продає в середньому за рік 30 тис. виробів за ціною 70 грн. Змінні витрати на один виріб – 50 грн., річні постійні витрати – 300 тис. грн. Скільки треба виготовляти (продавати) виробів, щоб за даних умов одержати 400 тис. грн. прибутку за рік ?

$N_{ц} = (300 + 400) / (70 - 50) = 35$ тис. шт. Для отримання 400 тис. грн. прибутку за рік слід обсяг виробництва і продажу продукції довести до 35 000 виробів, тобто збільшити на 5 000 од. Що це правильно, легко перевірити прямим обчисленням прибутку за даного обсягу виробництва:

$$П_{ц} = 35000 (70 - 50) - 300 = 400 \text{ тис. грн.}$$

3.4. Ефект левериджу

Леверидж – це важель, при незначному посиленні якого можливо суттєво змінити результати виробничо-фінансової діяльності підприємства. Визначення левериджу в економічній роботі підприємства можна пов'язати з дією факторної системи, розглядаючи його як деякий фактор, невелика зміна якого може призвести до суттєвих змін результатних показників.

Розрізняють три види левериджу:

- операційний;
- фінансовий;
- виробничо-фінансовий.

Відносна реакція прибутку на зміну обсягу послуг зв'язку або операційна залежність визначається за допомогою такого показника, як *операційний леверидж* (*операційний важіль*) (*Operating Leverage*) (L). Він характеризує приріст прибутку ($\Delta\P$) на одиницю приросту обсягу послуг ($\Delta\text{ЧД}$), або частку маржинального прибутку в структурі операційного прибутку:

$$L = \Delta\P / \Delta\text{ЧД}, \quad (3.27)$$

або

$$L = \Pi_{\text{м}} / \Pi. \quad (3.28)$$

Величина L – операційний леверидж – показує, на скільки відсотків зміниться прибуток за зміни обсягу продукції (операційної активності) на 1%. Однак чим більший ризик, тим більша можлива винагорода. Збільшення операційного левериджу в динаміці завжди свідчить про зростання ризику.

$$\Delta\P = \Delta\text{ЧД} \times L. \quad (3.29)$$

Якщо, наприклад, $L = 2$, то за збільшення обсягу виробництва на 10% прибуток зросте на 20%. Прибуток зростає випереджаючими темпами стосовно збільшення обсягу послуг, тому що є постійні витрати, які не реагують на його зміну.

Вплив операційного левериджу виявляється в тому, що будь-яка зміна виручки від реалізації продукції (послуг) завжди є результатом значно інтенсивнішої зміни величини прибутку. Це можна пояснити неоднаковою мірою впливу постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів унаслідок зміну обсягу діяльності. Чим вищий рівень постійних витрат, тим більший вплив має операційний важіль. Чим вищий операційний леверидж, тим більший рівень підприємницького ризику підприємства. Чим більша величина операційного левериджу, тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягів виробництва і продажу продукції.

Сила операційного левериджу характеризує рівень підприємницького ризику підприємства. Сила впливу операційного левериджу залежить від

відносної величини постійних витрат. Для фондомістких підприємств значна сила операційного левериджу має суттєву небезпеку. В умовах економічної нестабільності, падіння платоспроможного попиту та інфляції, кожен відсоток скорочення виручки сприяє значно більшому падінню прибутку та переходу підприємства в зону збитку.

Ефект операційного левериджу можна розглядати як еластичність балансового прибутку за виручкою від реалізації. Ця величина дає можливість виміряти якісну залежність між величиною ризику, рентабельністю та ліквідністю. Зменшення ліквідності у разі перетворення грошового капіталу в основний збільшує ризик, який кількісно відображається в зростанні постійних витрат, забезпечуючи сподівання на значно більшу рентабельність сумарних активів. Чим далі виручка віддаляється від порога беззбитковості (рентабельності), тим сила впливу операційного левериджу послаблюється, що пов'язано зі зменшенням постійних витрат.

Існують витрати фінансового характеру, пов'язані з обслуговуванням боргу. Величина цих витрат залежить від розміру позикових коштів. Вплив фінансових витрат на прибуток відображає фінансовий леверидж. Це пов'язано із дією плеча фінансового важеля (співвідношення позикового і власного капіталу). Таким чином, **фінансовий леверидж** – це взаємозв'язок між прибутком і співвідношенням позикового та власного капіталу.

Фінансовий леверидж – це потенційна можливість впливати на прибуток шляхом зміни обсягу та структури довгострокових пасивів, тобто власного і позикового капіталів. Фінансовий леверидж характеризує взаємозв'язок між чистим прибутком і розміром доходів до сплати податків і відсотків за боргами, тобто валовим прибутком.

Рівень фінансового левериджу визначається відношенням темпів приросту чистого прибутку до темпів приросту валового прибутку:

$$Л_{\phi} = \Delta \text{ ЧП} / \Delta \text{ П}, \quad (3.30)$$

де $Л_{\phi}$ – рівень фінансового левериджу ;
 $\Delta \text{ П}$ – темп зміни валового прибутку, % ;
 $\Delta \text{ ЧП}$ – зміни чистого прибутку, %.

Економічний зміст цього показника полягає в тому, що він показує, у скільки разів темпи приросту чистого прибутку вище темпу приросту валового прибутку. Це перевищення досягається за допомогою плеча фінансового важеля (співвідношення позикового і власного капіталу). Змінюючи плече фінансового важеля, можна вплинути на прибуток і дохідність власного капіталу.

Фінансовий леверидж, як і виробничий, пов'язаний з ризиком, але не з виробничим, а з фінансовим. **Фінансовий ризик** – це ризик, який пов'язаний з неможливістю сплати відсотків по довгострокових позиках. Чим більший обсяг залучених коштів, тим більше треба сплачувати відсотків по них, тим вищий рівень фінансового левериджу. Це призводить до підвищення фінансового ризику.

Отже, зростання фінансового левериджу супроводжується підвищенням ступеня фінансового ризику, пов'язаного з нестачею коштів для сплати відсотків по позиках.

Рівень фінансового левериджу зростає зі збільшенням частки позикового капіталу, при цьому підвищується розмах варіації рентабельності власного капіталу, чистого прибутку. Це говорить про підвищення ступеня фінансового ризику інвестування за умов високого плеча важеля.

Отже, зміна структури капіталу у бік збільшення частки позикового капіталу викликає зростання фінансового ризику, хоча при цьому і досягається більш високий прибуток.

Узагальнюючим показником є **виробничо-фінансовий леверидж**, який являє собою добуток виробничого та фінансового левериджу:

$$L_{\text{вф}} = L_{\text{в}} \cdot L_{\text{ф}}, \quad (3.31)$$

де $L_{\text{вф}}$ – виробничо-фінансовий леверидж.

З формули видно, що він відображає ризик, пов'язаний з можливим нестатком засобів для відшкодування виробничих витрат і фінансових витрат з обслуговування боргу.

Рівень виробничого левериджу, який визначається відношенням темпів приросту валового прибутку до темпів приросту обсягу реалізації:

$$L_{\text{в}} = \Delta \Pi / \Delta \text{ВРП}, \quad (3.32)$$

де $L_{\text{ф}}$ – рівень фінансового левериджу ;

$\Delta \Pi$ – темп зміни валового прибутку, % ;

$\Delta \text{ВРП}$ – темп зміни обсягу реалізації у натуральних одиницях.

Економічний зміст цього відношення полягає в тому, що він показує міру чутливості валового прибутку до зміни обсягу виробництва. Підприємства з високим рівнем технічної оснащеності мають високий рівень цього показника і низький виробничий ризик. Підприємства, які мають більш високий рівень виробничого левериджу, є більш ризикованими з позицій виробничого ризику – ризику недоотримання валового прибутку і неможливості покриття витрат виробничого характеру. В нашому прикладі коефіцієнт близький до одиниці, тому виробничий ризик не високий.

Питання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність CVP-аналізу?
2. Які передумови передбачає CVP-аналіз?
3. Назвіть показники, що обчислюються та аналізуються в процесі CVP-аналізу.
4. У чому полягає сутність маржинального прибутку і як він обчислюється?

5. Поясніть економічну сутність і роль коефіцієнта маржинального прибутку.

6. Дайте графічну інтерпретацію лінійної динаміки витрат і виручки та визначте точку беззбитковості за графічним методом.

7. Як аналітично визначити беззбитковий обсяг продукції операційної діяльності?

8. Виведіть формулу для обчислення беззбиткового обсягу продукції у натуральному вимірі.

9. Поясніть сутність безпеки операційної діяльності і методику обчислення її рівня.

10. Як визначається обсяг послуг, що забезпечує цільовий прибуток підприємства?

11. Що являє собою операційний леверидж (важіль) і як він обчислюється?

12. Поясніть, чому операційна залежність (леверидж) визначається відношенням маржинального та операційного прибутку.

13. Як структура витрат впливає на величину операційного левериджу?

Тести

1. *Маржинальний прибуток – це:*

- а) виручка (доход) від наданих послуг;
- б) різниця між виручкою і змінними витратами;
- в) різниця між виручкою і постійними витратами;
- г) різниця між виручкою і загальними (сукупними) витратами;
- д) сума заробітної плати та операційного прибутку.

2. *Коефіцієнт маржинального прибутку обчислюється як відношення останнього до:*

- а) операційного прибутку;
- б) загальних (сукупних) витрат;
- в) змінних витрат;
- г) виручки від наданих послуг (доходу);
- д) постійних витрат.

3. *У точці беззбитковості маржинальний прибуток дорівнює:*

- а) виручці від наданих послуг (доходу);
- б) операційному прибутку;
- в) постійним витратам;
- г) нулю;
- д) змінним витратам.

4. *За зміни обсягу послуг і продажу операційний прибуток змінюється:*

- а) на величину маржинального прибутку;
- б) пропорційно зміні обсягу продажу;
- в) на величину змінних витрат;
- г) на величину відносного зменшення постійних витрат;
- д) на величину зміни загальних витрат.

5. Операційний леверидж (операційна залежність) визначається відношенням:

- а) постійних витрат до обсягу продажу (доходу);
- б) змінних витрат до постійних;
- в) маржинального прибутку до операційного прибутку;
- г) маржинального прибутку до обсягу продажу;
- д) операційного прибутку до маржинального прибутку.

6. У разі збільшення частки постійних витрат у загальній їх сумі операційний леверидж:

- а) не змінюється;
- б) зростає;
- в) зменшується;
- г) зростає у разі збільшення частки постійних витрат;
- д) зменшується у разі збільшення частки постійних витрат.

Тема 4. КАЛЬКУЛЮВАННЯ. МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ОБЧИСЛЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (ПОСЛУГ)

Мета вивчення теми: зрозуміти мету та сутність калькулювання витрат. Вивчити види калькуляції собівартості та чотири методи обліку витрат й обчислення собівартості продукції (послуг).

План викладу матеріалу

4.1. Калькулювання.

4.2. Методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

4.3. Система «директ-костинг».

4.4. Система «стандарт-кост»

Питання для самоконтролю.

Тести.

4.1. Калькулювання

У системі управління витратами важливе місце посідає обчислення собівартості окремих виробів – калькулювання.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) являє собою визначення розміру видатків у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) за окремими видами видатків. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці продукції (робіт, послуг), усього їхнього обсягу, собівартість виробництва за окремими структурними підрозділами підприємства, за різними виробничими процесами і в цілому за підприємством.

Калькулювання, виступаючи частиною внутрішньогосподарського (управлінського) обліку підприємства, дає можливість приймати цілу низку рішень при здійсненні господарської діяльності й насамперед з питань, пов'язаних з ціноутворенням.

Одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку є визначення собівартості продукції. Собівартість продукції, робіт та послуг складається зі спожитих у процесі виробництва виробничих запасів, сировини, енергії, основних засобів (у вигляді їх зносу), трудових ресурсів (у вигляді заробітної плати), а також інших витрат, пов'язаних з їх виробництвом. Виходячи із цього можна зазначити, що собівартість продукції являє собою грошове вираження витрат на її виробництво.

Собівартість продукції – важливий об'єкт управлінського обліку й якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства. Від рівня собівартості безпосередньо залежить величина прибутку та рівень рентабельності. Чим ефективніше функціонує підприємство, тим менша собівартість продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тим більший прибуток і, таким чином, вища рентабельність.

Собівартість продукції (робіт та послуг) визначається відношенням витрат, пов'язаних з її виробництвом, до кількості виробленої продукції (виконаних робіт або наданих послуг) протягом облікового періоду. Визначення собівартості за результатами роботи підприємства дає можливість дослідити динаміку її зміни в бік збільшення або зменшення протягом певного періоду, а також проаналізувати її структуру в розрізі статей калькуляції. Чим нижчою є собівартість продукції (робіт і послуг), тим міцнішою є позиція підприємства на споживчому ринку, тим більше в нього є аргументів у боротьбі за споживача. Таким чином, можна стверджувати, що собівартість є також і якісним показником, який відображає ступінь організації виробничого процесу та ефективність діяльності підприємства в цілому.

Серед документів державної бухгалтерської і статистичної звітності найінформативнішими з точки зору аналізу собівартості продукції є форми “Звіт про витрати виробництва продукції, робіт, послуг”, “Звіт про фінансові результати”, “Рентабельність окремих видів продукції” (усі вони складаються і подаються у складі річного звіту і щоквартально).

Враховуючи особливість обліку калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) у різних галузях економіки, відповідним галузевим міністерствам і відомствам України надане право щодо урегулювання зазначеного питання шляхом затвердження відповідного інструктивного забезпечення для його використання на підприємствах. Залежно від витрат, які враховуються при визначенні собівартості, виділяються такі її види:

- *виробнича собівартість*, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконання робіт і наданням послуг, частини загальновиробничих витрат по організації і управлінню виробництвом. 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.

- *повна собівартість*, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства, а також витрат на збут;

- *маржинальна собівартість*, яка розраховується шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат (заробітна плата, сировина) і в той же час без урахування прямих постійних витрат (амортизація, орендна плата і т. ін.) конкретного виробничого підрозділу підприємства.

Варто зазначити, що маржинальна собівартість у практиці роботи підприємства використовується, як правило, з метою визначення мінімально допустимої ціни продукцію, роботи і послуги, що реалізуються.

Залежно від сукупності підприємств, за якими визначається собівартість, виділяють наступні її види:

- *індивідуальна собівартість*, яка розраховується за показниками виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг окремо взятого підприємства;

– *середньогалузева собівартість*, яка розраховується як середньоарифметична із сукупності індивідуальних собівартостей виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг підприємств окремо взятої галузі економіки.

Калькулювання собівартості продукції – одна із важливих функцій обліку, але, крім його основного призначення, калькулювання є важливою інформаційною базою для вибору виробничої стратегії та ціноутворення.

Можна виділити три взаємопов'язані елементи процесу калькулювання собівартості:

- облік витрат на виробництво;
- облік виходу продукції (результату виробництва);
- обчислення питомої собівартості (собівартості одиниці продукції).

Метою калькулювання собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) є формування інформації про:

- величину витрат на всіх стадіях виготовлення цієї продукції;
- економічні показники, необхідні для контролю витрат, планування собівартості продукції, виявлення найвигіднішої продукції для впровадження у виробництво, прийняття управлінських рішень щодо раціонального витрачання всіх видів ресурсів та поліпшення фінансових результатів.

До основних завдань калькулювання можна зарахувати:

- достовірне обчислення фактичної собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг);
- контроль за виконанням планових завдань величини собівартості продукції та дотриманням чинних норм і нормативів витрат;
- визначення рентабельності продукції (робіт, послуг) та факторів, які впливають на її рівень;
- оцінка ефективності роботи структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- формування інформаційної бази для планування, аналізу витрат та прийняття рішень щодо ефективного використання ресурсів, поліпшення результатів діяльності та скорочення собівартості.

Сучасні системи калькулювання дають можливість вирішувати не лише традиційні завдання, а й прогнозувати економічні наслідки різноманітних ситуацій, до яких належать:

- доцільність подальшого випуску цієї чи іншої продукції;
- вибір найвигіднішого асортименту продукції;
- доцільність оновлення технологій та обладнання;
- оцінка якості роботи керівного персоналу.

До принципів калькулювання собівартості належать:

- науково обґрунтована класифікація витрат на виробництво;
- визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- вибір методів розподілу непрямих витрат;
- поділ витрат за періодами;

- вибір способів розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

При калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) складаються наступні види калькуляцій собівартості:

- планова;
- нормативна;
- звітна.

Попередньо відзначимо, що розрахунок планової, нормативної й складання звітної калькуляції на кожному підприємстві повинно здійснюватися із застосуванням єдиних статей калькулювання, установлених для даного виду (моделі, модифікації або групи) продукції (робіт, послуг).

При цьому єдиними при складанні всіх видів калькуляції повинні бути способи розподілу загальновиробничих видатків і об'єкти калькулювання.

Планова калькуляція являє собою завдання за собівартістю продукції (робіт, послуг) (замовлення, деталі виробу, напівфабрикату, групи однорідних виробів), що повинне бути досягнуте за певний період (рік, квартал). Планова калькуляція являє собою розрахунок планової собівартості одиниці продукції, здійснюваної за статтями витрат. Вона складається до початку планованого періоду або відразу ж при отриманні замовлення в індивідуальному виробництві. При розрахунку планової калькуляції може передбачатися можливе зниження собівартості в майбутньому плановому періоді за рахунок впровадження нової техніки, удосконалення технології.

Планова калькуляція є важливою частиною техніко-економічного обґрунтування плану собівартості. У розгорненому річному плані вона складається на всі види продукції (робіт, послуг), виробництво яких планується на наступний рік.

Основою складання планової калькуляції на підприємстві є технічно обґрунтовані норми видатків матеріалів і трудових ресурсів, стандарти й технічні умови, установлені для цієї продукції (робіт, послуг). Ці норми визначаються на основі діючих (або очікуваних) на початок планованого періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для наступного удосконалення виробництва.

При складанні планової калькуляції визначається величина прямих і непрямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) у планованому періоді. При цьому більша частина витрат включається в собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) у вигляді прямих витрат.

Витрати на сировину, матеріали, покупні комплектуючі вироби й напівфабрикати, паливо, які споживаються на технологічні цілі, визначаються на основі технічно обґрунтованих норм їхніх витрат на виробництво відповідного виробу й цін на відповідні види матеріальних ресурсів. Витрати на енергію, що споживається на технологічні цілі, також визначаються на основі норм витрат різних видів енергії (електричної, теплової і т.п.) на виробництво одиниці продукції й середньої їхньої ціни (собівартість), що складається на підприємстві в планованому році.

Планування видатків на основну заробітну плату здійснюється з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці. За основу для

планування видатків беруться нормативні ставки основної заробітної плати, розраховані виходячи з переліку робочих місць і норм їхнього обслуговування, відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів та планованого обсягу виробництва відповідних видів продукції. Сума додаткової заробітної плати визначається множенням суми основної заробітної плати на середні норми додаткової заробітної плати.

Величина відрахувань на соціальне страхування визначається відповідно до норм законодавства.

Непрямі видатки включаються в собівартість окремих видів продукції методами, установленими підприємством самостійно. Як правило, при розподілі загальновиробничих видатків використовується метод пропорційного віднесення видатків відповідно до установленної на підприємстві бази розподілу.

Нормативна калькуляція – це розрахунок собівартості на основі норм витрат, установлених на даний період, що є базою нормативного обліку витрат на виробництво. Нормативна калькуляція розробляється на всі вироби, які випускаються на підприємстві, за даними конструкторсько-технологічної й іншої документації на базі діючих на початок звітного періоду норм видатків матеріалів і трудових видатків, стандартів і технічних умов, встановлених для даного виду (моделі, модифікації, групи виробів) продукції (робіт, послуг). Ці норми визначаються на підставі діючих (або очікуваних) на початок планованого періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва.

Нормативні калькуляції є основою для планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат, використовуються (крім визначення фактичної собівартості) для оцінки недостач і залишків незавершеного виробництва, визначення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості й матеріалоємності за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін. Крім того, дані нормативних, як і планових калькуляцій можуть використовуватися при визначенні наднормативних виробничих видатків, що не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Якщо окремі види виробів виготовляють у різних варіантах, нормативна собівартість визначається для кожного варіанта виготовлення окремо.

Звітна калькуляція являє собою розрахунок фактичної собівартості продукції. Її складають по закінченні звітного періоду або після виконання замовлення на всі виготовлені підприємством види продукції. Звітна калькуляція ґрунтується на даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво й складається в тому ж порядку й у розрізі тих самих калькуляційних статей, що й планова або нормативна калькуляції.

Об'єкт видатків – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які мають потребу у визначенні пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) видатків. Вибір об'єкта калькулювання (видатків) залежить від того, чим займається підприємство: виробляє продукцію, виконує роботи або надає послуги. Всі види готової продукції, що підлягають продажу, а також виконувані за замовленнями сторонніх споживачів послуги й роботи, є

одинацями калькулювання. Об'єктом калькулювання також є продукція (роботи, послуги), вироблена для внутрішнього споживання підприємства.

При виготовленні продукції вибір об'єкта калькулювання залежить від методу обліку витрат на виробництво (наприклад, при позамовному методі калькуляційною одиницею буде виробниче замовлення).

Калькуляційна одиниця продукції визначається особливостями виготовлення й реалізації, мірою її натурального виміру (штука, комплект, тонна, метр та ін.), що застосовуються у даній галузі промисловості, і повинна відповідати одиниці виміру, прийнятої в стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції.

4.2. Методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг являє собою метод калькулювання (визначення собівартості). Метод калькулювання залежить від організації і технології виробництва, а також визначених на підприємстві центрів витрат, за якими здійснюється узагальнення інформації про витрачені ресурси.

Залежно від виду продукції, робіт і послуг, її складності, типу, характеру технологічного процесу й організації виробництва на промислових підприємствах можуть застосовуватися різні методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції:

- простий (однопереробний);
- нормативний;
- позамовний;
- попереробний.

Простий (однопереробний) метод калькулювання собівартості продукції застосовується у виробництвах, де відсутнє незавершене виробництво або воно незначне. Прикладом тут можуть слугувати видобуток вугілля, вироблення електроенергії.

Суть цього методу зводиться до прямого розрахунку, тобто всі витрати на виробництво за статтями калькуляції діляться на кількість виробленої продукції. У результаті одержуємо собівартість одиниці продукції. Тобто на першому етапі здійснюється накопичення витрат та їх віднесення на продукцію без будь-якого розподілу. На другому етапі визначається фактична собівартість одиниці продукції як частка від ділення загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції.

Простий одноступінчастий спосіб застосовується, якщо:

- на підприємстві випускається один вид продукції;
- повністю відсутні запаси незавершеного виробництва та готової продукції або зберігається їхня відносна стабільність.

Однопереробний метод характеризується тим, що виготовлення продукції від першої до останньої становить єдине ціле.

З метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, а також для запобігання здійснення надмірних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, використовується нормативний метод калькулювання собівартості. Підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція, яка складається на початку року на кожний вид продукції, робіт і послуг на підставі затверджених норм на витрати сировини, матеріалів, оплати праці та інших витрат у розрізі статей калькуляції.

Важливою перевагою одноступінчастого методу є його простота, а суттєвим недоліком – обмежена сфера використання.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості з масовим і багатосерійним характером виробництва, де виробляється різноманітна й складна продукція, що складається з значної кількості деталей і вузлів (наприклад, на підприємствах машинобудування, швейної, взуттєвої, трикотажної, шинної, меблевої промисловості та ін.). Цей метод включає:

- систематичний облік змін і відхилень від установлених норм витрат на одиницю продукції з причин і винуватців виникнення цих відхилень;
- складання й періодичне коректування нормативної калькуляції, заснованої на діючих нормах витрат;
- визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і змін самих норм.

Цей метод дозволяє організувати оперативний контроль за собівартістю продукції й в остаточному підсумку за формуванням фінансового результату діяльності підприємства за звітний період.

При використанні цього методу дуже важливим є формування собівартості на основі документування відхилень від затверджених норм. Зіставленням фактичних витрат на виробництво одиниці продукції з нормативними (стандартними) витратами забезпечується пошук і аналіз відхилень, які відбулися, як в сторону збільшення, так і зменшення витрат. Для реалізації поставленого завдання відхилення від норм узагальнюються в обліку в розрізі причин і винних осіб та слугують підставою для прийняття керівництвом відповідних рішень. Забезпечення аналізу відхилень, а також усунення їх негативного впливу на формування собівартості має тісний зв'язок з оперативністю обліку і подачі необхідної інформації до апарату управління підприємством. Залежно від характеру і технологічних особливостей виробництва інформація про відхилення може надходити та аналізуватися за довільний проміжок часу (за кожен день, за кожний тиждень або декаду місяця та ін.).

Завданням нормативного методу є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, що дозволяє виявляти невраховані резерви, визначати результати діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у

виробничому процесі (цехів, ділянок). Основу даного методу становлять розроблені на підставі даних оперативного обліку нормативи витрат виробничих ресурсів і нормативні калькуляції.

Нормативні калькуляції являють собою визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за статтями витрат у грошовому вираженні на підставі діючих норм видатку матеріалів, заробітної плати та ін. Вони складаються послідовно на деталі, вузли й продукцію в цілому й використовуються для оцінки залишків незавершеного виробництва. При цьому розробка калькуляцій за деталями може здійснюватися при збиранні виробу з незначної кількості деталей, і для спрощення облікових робіт можливе включення до складу нормативних калькуляцій тільки технологічних витрат (основні матеріали, основна заробітна плата основних робітників та ін.). Загальновиробничі видатки включаються в собівартість продукції в цілому.

Нормативні калькуляції розраховуються за статтями витрат, виробами, цехами. Наведені в нормативній калькуляції показники визначаються на основі діючих норм витрат.

Діючі (поточні) норми розробляються на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва й праці. Ці норми використовуються для безпосередньої відпустки матеріалів на виробничі потреби й нарахування заробітної плати. Це дає можливість зіставляти з ними фактичні видатки всього комплексу ресурсів, використовуваних на виробництво. Норми систематизуються в специфікаціях норм видатків матеріалів і в картах норм часу й розцінок.

На підприємствах повинен здійснюватися постійний контроль за змінами норм і використанням уточнених норм при обліку витрат на виробництво. Рекомендується зміна діючих норм і їхнє застосування пристосовувати до початку місяця. Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами до кінця звітного місяця виявляється й ураховується окремо. Всі зміни норм, введені протягом місяця, вносяться в нормативну калькуляцію на перше число наступного місяця.

Нормативний метод є найбільш прогресивним серед інших методів, тому що з'являється можливість здійснювати:

- поточний оперативний облік витрат шляхом обліку відхилень від норми;
- відособлений облік змін норм, а отже – контроль за перевитратою або економією;
- можливість рідше проводити інвентаризацію.

Найбільш оптимальним методом обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування, авіабудування, суднобудування й металообробної промисловості є *позамовний метод*. На підприємствах цих галузей (одиничного й дрібносерійного виробництва) виготовляють неповторювані екземпляри виробів або невеликі серії одного виду виробів.

Позамовний метод калькулювання собівартості характеризується тим, що об'єктами для здійснення калькуляції з метою визначення собівартості продукції виступають окремі, виконані на замовлення виробу, роботи або надані послуги (ательє індпошиву, станція технічного обслуговування автомобілів та ін.).

Цей метод обліку застосовується також в інструментальних цехах машинобудівних підприємств для обліку витрат на виробництво спеціальних інструментів, що виготовляють на замовлення споживачів. Позамовний метод застосовують також і в ремонтно-механічних цехах.

Об'єктом обліку при позамовному методі є окреме виробниче замовлення, що відкривається на одне або декілька однорідних виробів (на підприємствах серійного й масового виробництва), або на кожний виріб (на підприємствах з дрібносерійним та індивідуальним характером виробництва), а також на виконання експериментальних, ремонтних та інших робіт. Підставою для відкриття замовлення є договір, укладений між підприємством – виготовлювачем продукції й замовником.

У випадку виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до установленної комплектації. Виконання замовлення за окремими конструктивними елементами майбутнього виробу дає можливість заводу-виробнику здавати замовнику продукцію вроздріб, а замовнику також вроздріб проводити монтаж виробу, що виготовлений для нього. Це прискорює введення в експлуатацію нових виробничих потужностей.

У випадку застосування позаказного методу окреме виробниче замовлення видається на попередньо певну кількість продукції (виробів).

Кожному замовленню привласнюють черговий номер (шифр), який надалі вказується в усіх документах, що відбивають понесені витрати при виконанні даного замовлення.

На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку видатків з вказівкою:

- найменування замовлення;
- типу й кількості виробу;
- замовника;
- терміну виконання замовлення;
- цеху-виконавця;
- планової собівартості;
- ціни.

Це дає можливість усі прямі витрати (матеріалів, заробітної плати й т.п.), що стосуються виготовлення конкретного замовлення, узагальнювати в картці аналітичного обліку й обчислювати фактичну собівартість кожного замовлення за прямими видатками. Загальновиробничі видатки розподіляються між замовленнями пропорційно вибраній базі розподілу.

Вся первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень. За допомогою системи нумерації замовлень (шифру позначення) вказується вид, призначення продукції й джерело покриття

видатків на замовлення. Об'єктом калькулювання є собівартість закінченого замовлення, за яким виготовлені вироби пройшли випробування й прийняті відділом технічного контролю або представником замовника.

Витрати в межах кожного замовлення групуються за статтями калькулювання у відомостях розподілу видатків і з них переносяться в картки обліку витрат, в яких вказуються найменування, тип і кількість виробів, замовник, термін виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість, ціна й інші ознаки.

Особливістю позамовного методу обліку витрат на виробництво є те, що фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом розподілу суми витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції (виробів).

Фактична собівартість продукції визначається тільки після виконання замовлення підрахунком видатків за нормами і відхиленнями від них, як і за нормативного методу обліку витрат.

Попереробний метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах з однорідної за вихідною сировиною й матеріалом та характером оброблення масової продукції, де з вихідної сировини (матеріалу) шляхом послідовного оброблення виходить готовий продукт. На такому виробництві переважають фізико-хімічні й термічні виробничі процеси.

Перетворення сировини в готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного й короткого технологічного процесу або низки послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являє собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва. Наприклад, хімічне, текстильне, цегельне, лісове, шкіряне, металургійне й інше виробництва. Попереробний метод можна використати також і у виробництвах з комплексним використанням сировини.

Особливість попереробного методу полягає в тому, що об'єктом обліку витрат на виробництво є технологічний переділ, а всередині переділу – певні види продукції, об'єднані в калькуляційні групи за принципом однорідності основних матеріалів, а також за складністю їхнього оброблення. Перелік переробок, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції устанавлюються на підприємствах самостійно. *Переробка* – це частина технологічного процесу, що включає сукупність операцій, результатом яких є напівфабрикат, призначений для реалізації або для використання наступними переділами. При цьому собівартість продукції (напівфабрикату) кожної переробки складається з суми витрат конкретного переділу та собівартості напівфабрикату, який надійшов з попереднього переділу.

Кожний із цих методів відрізняється побудовою аналітичних позицій обліку виробництва, номенклатурою об'єктів калькулювання й прийомами розподілу витрат між окремими видами виробів, а також між готовою продукцією й незавершеним виробництвом. До сукупності прийомів входить також оцінка незавершеного виробництва, відходи виробництва й брак

продукції. На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції, що дозволяють максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

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

Прямі витрати враховуються за переробками, а усередині переділів – за видами напівфабрикатів або готових виробів, або за групами однорідної продукції. При застосуванні попереробного методу обліку витрат можливе *використання елементів нормативного методу* – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм (а в окремих галузях від планової собівартості), а також виявлення зміни цих норм.

У первинних документах в оперативному обліку (за зміну, добу, декаду) відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії, але й їх витрати за нормами або відповідно до виробничих завдань, що ґрунтуються на них (рецептурами, сумішами, регламентами).

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступу від установленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини, напівфабрикатів і матеріалів, асортиментів випущеної продукції. Використання елементів нормативного обліку дозволяє виявляти наднормативні видатки прямих витрат, які не включаються у виробничу собівартість продукції, а відносяться до складу собівартості реалізованої продукції (П(С)БУ 16 "Видатки") (див. додаток Е).

Серед основних класифікаційних ознак управління витратами можна виокремити такі:

- підхід до структури плану облікових рахунків (автономність або інтегрованість). Ця ознака більшою мірою стосується облікової діяльності;
- особливості групування витрат для потреб калькулювання (за замовленнями або за процесами). Саме калькулювання є комплексом робіт і пов'язане з плануванням, обліком та аналізом витрат. Тому можна вважати, що ця ознака характеризує блоки розробки і контролю рішень;
- повнота охоплення витрат під час калькулювання (калькулювання за повними і неповними витратами). Цю ознаку також можна розцінювати як характеристику блоків розробки і контролю рішень з управління витратами;
- наявність чи відсутність нормативних витрат (відповідно до цього виділяють системи управління витратами за нормативними і фактичними витратами).

За повнотою охоплення витрат розрізняють калькулювання за повними та неповними витратами. За повного калькулювання до собівартості послуг включають усі види витрат, що стосуються її операційної діяльності і надання послуг, за неповного калькулювання – лише частину загальної суми витрат на її надання послуг в операційній діяльності. Практично застосовують різні

варіанти неповного калькулювання. Досить поширений метод, за яким у собівартість послуг включають усі операційні витрати (калькулювання за операційними витратами) і не включають витрати не операційного характеру (адміністративні, збиткові). При визначенні фінансового результату (прибутку) їх віднімають від виручки за той період, в якому ці витрати були зазначені.

4.3. Система «директ-костинг»

Класичним методом часткового калькулювання є метод **"директ-костинг"** (або "директ-кост"). Хоча сама назва методу натякає на те, що обчислення собівартості має здійснюватися лише за прямими витратами (а так і було спочатку), існуючі нині модифікації "директ-костингу" базуються на розподілі витрат на постійні та змінні залежно від характеру зв'язку їхньої динаміки з динамікою обсягу операційної діяльності. Згідно з сучасним тлумаченням сутності "директ-костингу" саме розподіл витрат на постійні та змінні є головною характеристикою цього методу. Розроблені різновиди "директ-костингу" базуються на урахуванні в собівартості змінних витрат (як прямих, так і непрямих), змінних витрат і певної частки постійних витрат (у їх продуктивній частині, яку визначають за ступенем використання наданих послуг).

Найменування "директ-костинг" уведене в 1936 році американцем Д. Харісоном у його роботі і означає облік прямих витрат. Дане поняття не відображає повною мірою сутності системи; головне в системі «директ-костинг» – це організація граничного обліку змінних і постійних витрат та використання їх переваг з метою підвищення ефективності управління.

Система «директ-костинг» передбачає облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, але й частини змінних непрямих витрат.

Сутність директ-костингу, як системи управлінського обліку, заснована на розподілі витрат на постійні й змінні залежно від зміни обсягів виробництва. Головною особливістю директ-костингу є те, що собівартість промислової продукції враховується та планується тільки в частині змінних витрат, а постійні витрати збирають на окремому рахунку. Постійні витрати не включають у розрахунок собівартості виробів, а як витрати даного періоду списують із отриманого прибутку протягом усього періоду, в якому вони були зроблені. За змінними витратах оцінюється також і незавершене виробництво.

Важливою особливістю директ-костингу є те, що завдяки йому можна визначити взаємозв'язок й взаємозалежність між обсягом виробництва, витратами й прибутком.

При установленні зв'язків і пропорцій між витратами й обсягом виробництва використовують методи кореляційно-регресійного аналізу, математичної статистики, графічні методи.

Директ-костинг дозволяє керівництву загострити увагу на змінний маржинальний дохід, як по підприємству в цілому, так і по різних виробках; виявити послуги (робіт, продукції) з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їхній випуск, тому що різниця між продажною ціною й сумою змінних

витрат не затушовується в результаті списання постійних витрат на собівартість конкретних послуг (робіт, продукції). Система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на змінні умови ринку.

У звіті про фінансові результати при системі «директ-костинг», видно зміну прибутку внаслідок зміни змінних витрат, цін реалізації й структури випускної продукції.

Інформація, отримувана в системі, дозволяє знаходити найбільш вигідні комбінації ціни й обсягу, проводити ефективну політику цін. В умовах ринкової економіки директ-костинг надає також інформацію про можливості використання в конкурентній боротьбі демпінгу. Цей прийом застосовується в періоди тимчасового скорочення попиту на продукцію для завоювання ринку збуту.

Останнім часом спостерігається стійка тенденція зростання питомої ваги постійних витрат. Тому підвищуються вимоги до обґрунтованості планування й нормування величин цих витрат. Директ-костинг дозволяє загострити увагу на розв'язанні цих питань, оскільки сума постійних витрат за даний конкретний період відбивається у звіті про доходи окремим рядком, і, таким чином, їхній вплив на величину прибутку підприємства особливо добре видно.

Крім того, директ-костинг дає можливість оперативно контролювати постійні витрати, тому що часто в процесі контролю за собівартістю використовуються нормативні витрати або гнучкі кошториси.

Завдяки директ-костингу розширюються аналітичні можливості обліку, причому спостерігається процес тісної інтеграції обліку й аналізу.

Однак організація управлінського обліку за системою директ-костингу пов'язана з низкою проблем, що впливають із особливостей, властивих цій системі:

1. Виникають труднощі при розподілі витрат на постійні і змінні, оскільки чисто постійних або чисто змінних витрат не так багато. Здебільшого витрати напівзмінні, а виходить, виникають труднощі в їхній класифікації. Крім того, за різних умов тіж самі витрати можуть відбуватися по-різному.

2. Супротивники директ-костингу вважають, що постійні витрати також беруть участь у виробництві даного продукту й, отже, повинні бути включені в його собівартість. Директ-костинг не дає відповіді на питання, скільки коштує зроблений продукт, яка його повна собівартість. Тому потрібний додатковий розподіл умовних постійних витрат, коли необхідно знати повну собівартість готової продукції або незавершеного виробництва.

3. Ведення обліку собівартості за скороченою номенклатурою статей не відповідає вимогам вітчизняного обліку, одним із головних завдань якого до останнього часу було складання точних калькуляцій.

4. Необхідно в цінах, установлюваних на продукцію підприємства, забезпечувати покриття всіх витрат підприємства

4.4. Система "стандарт-кост"

Наявність чи відсутність нормативних витрат є ключовою ознакою, яка базується на використанні фактичних даних, від іншого її варіанта, коли

витрати визначаються заздалегідь за допомогою нормативів (стандартів). Історично управління витратами спочатку відбувалося за фактичними результатами.

З розвитком теорії і практики управління витратами є концепція нормативів (стандартів) витрачання операційних факторів, нормативних витрат. Цю концепцію було покладено в основу розробленої за рубежом системи *"стандарт-кост"*, в якій управління витратами здійснюється через порівняння фактичних витрат з нормативами. Нормативи, або стандарти, в системі *"стандарт-кост"* є наперед установленими величинами витрачання факторів операційних процесів у вартісному або в натуральному вимірі. Якщо оцінювання нормативів здійснюється у вартісному вимірі, то їх називають нормативними (стандартними) витратами. Аналогом системи *"стандарт-кост"* у вітчизняній економічній науці і практиці є система нормативного обліку.

Вивчення практики застосування нормативного методу обліку витрат на переробних підприємствах, зокрема консервних, свідчить, що не завжди він задовольняє вимоги управління витратами за відхиленнями. Сьогодні потрібна комплексна система управління витратами, яка б нерозривно поєднувала планування, облік, контроль і аналіз собівартості продукції, і ефективність якої були б підтверджена світовим досвідом – система нормативних (стандартних) витрат. Як стверджує В.Ф. Палій і, ми поділяємо його думку, *"ідея обох методів одна – установлення нормативів (стандартів), виявлення й облік відхилень з метою виявлення та усунення проблем на виробництві і реалізації продукції"* [5, с. 119]. Однак вони не тотожні. Особливістю системи *"стандарт-кост"* є використання нормативної бази, пристосованої до конкретних умов господарювання та індивідуальних умов роботи кожного підприємства. Нормативний метод не знайшов широкого використання, оскільки він базується на загальних та галузевих стандартах і нормах. Співставлення даних про фактичну та планову суму витрат на загальний випуск та на одиницю продукції і фіксація відхилень, що характеризують рівень витрат за окремими статтями калькуляції (економію або перевитрати) лише після складання звітної калькуляції, унеможливує адресність відхилень. Запізнення інформації про негативні відхилення не дозволяли приймати рішення в момент їхнього виникнення.

Стандартні витрати – це витрати, необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності. Вони відображають витрати на одиницю продукції, величина яких базується на обґрунтованих нормах праці та інженерних розрахунках [1, с. 295].

В економічній літературі [1, 2, 3 та ін.] виділяють три види стандартів: базисні, ідеальні (теоретичні) та поточні. Базисні стандарти – це довгострокові стандарти витрат, які установлюються на термін від двох до п'яти років, щоб вивчати динаміку цін та продуктивності праці. Теоретичні – це стандарти витрат, які можуть бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності. Ідеальні норми швидше всього відображають мету, на яку необхідно орієнтуватися, ніж результати, яких необхідно досягти в щоденному виробництві [2, с. 490]. Поточні стандарти – це стандарти, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді за наявних умов діяльності [1, с. 295, 3, с. 165]. Ці

стандарти установлюються з урахуванням існуючої технології та організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації працівників, тарифних угод та динаміки цін. Отже, поточні стандарти є реальною базою для вимірювання відхилень.

Крім того, існують суттєві відмінності і в порядку відображення відхилень від норм (стандартів). Відповідно до колишніх інструкцій передбачалося всі відхилення від норм документувати з визначенням причин відхилень та їх винуватців. Після закінчення місяця дані цих документів узагальнювалися і складалися відомості за відхиленнями для аналізу. Необхідно відзначити, що документування відхилень від норм було громіздким і трудомістким. При цьому не всі відхилення документувались і тому з'являлася графа „не документовано (невраховано) відхилення” [4, с. 57].

Вивчення світового досвіду організації обліку відхилень свідчить, що в країнах, які використовують англосаксонську або французьку системи обліку, відхилення відображаються в системному бухгалтерському обліку на синтетичних та аналітичних рахунках зі значним ступенем деталізації. При цьому рахунки поділяються на дві групи: рахунки відхилень за різними категоріями витрат і результатів (використані ресурси, центри відповідальності, сегменти діяльності); рахунки відхилень, виявлених у процесі бухгалтерської обробки даних для відображення витрат господарської одиниці, які не включаються у собівартість; відхилень за центрами відповідальності, виявлених при інвентаризації, додаткових витрат, які включаються у собівартість, але не відносяться на витрати у фінансовому обліку.

М.Г. Чумаченко у праці “Облік і аналіз у промисловому виробництві США” констатує, що для обліку відхилень від стандартів у США відкриваються сім окремих синтетичних рахунків:

1. “Відхилення по матеріалах за рахунок цін”.
 2. “Відхилення по матеріалах за рахунок використання”.
 3. “Відхилення по оплаті праці за рахунок тарифів”.
 4. “Відхилення по оплаті праці за рахунок використання”.
 5. “Відхилення по накладних витратах за рахунок продуктивності”.
 6. “Відхилення по накладних витратах за рахунок використання потужності”.
 7. “Відхилення по накладних витратах за рахунок перевищення кошторису”.
- Така організація обліку створює широкі можливості для аналізу причин відхилень.

Отже, система стандарт-кост на відміну від інших, що використовуються на практиці систем обліку витрат, має свої характерні особливості. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів в процесі витрачання засобів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, але не документування їх. Перед менеджерами ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії відображають в обліку виявлені відхилення, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти. Третьою особливістю в частині відображення відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних

рахунків для обліку відхилень – за статтями калькуляції, за факторами відхилень [3, с. 222].

Головними методичними елементами даної системи є: розробка стандартів на витрати щодо придбання і використання матеріалів і основних засобів, на витрати праці, накладні витрати; складання калькуляцій собівартості по нормативних витратах і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від норм і кошторисів.

Таким чином, впровадження системи стандарт-кост дає змогу оперативно виявити відхилення від норм (стандартів) з подальшим їх розглядом за суттєвістю, призначенням, важливістю для аналізу. Групування відхилень від норм витрат за винними особами являє собою форму локалізації витрат за центрами відповідальності. Ці центри припускають деталізацію відповідальності всередині місць виникнення витрат майже до кожного працівника, зокрема, щодо браку у виробництві, непродуктивних витрат та ін. Одне місце виникнення витрат охоплює декілька таких центрів відповідальності, які можуть у певній частині збігатися з центрами витрат. Функціональні відділи й служби управління підприємством не можуть відповідати тільки за величину витрат, які виникають у цих виробничих підрозділах.

Обсяг споживання виробничих ресурсів у місцях виникнення витрат залежить не тільки від зусиль їх виробничих колективів, а й пов'язаний з результатами роботи відділів управління, технологічних, маркетингових та інших служб господарської одиниці. Тому зона їхньої відповідальності значно ширша, ніж місця виникнення витрат відповідних відділів як структурних підрозділів. Функціональні служби й відділи впливають на величину витрат у виробничих відділах в основному через зміну виробничого споживання ресурсів під впливом різних удосконалень продукції та способів її виробництва. Контроль зниження витрат у функціональних центрах відповідальності здійснюється за допомогою обліку зміни норм витрат у виробничих підрозділах. Такий центр відповідальності дійсно охоплює декілька виробничих місць виникнення витрат.

Інформація про виявлені відхилення сигналізує про неузгодженості, збої в управлінні системі, отже – викликає особливий інтерес у керівництва, тому потребує детального оперативного аналізу. Кожне відхилення аналізується з точки зору його складових, при цьому виявляються причини недовиконання або перевиконання плану, а також винні особи (ті, хто має нести за це відповідальність).

Однак, незважаючи на те, що система стандарт-кост зорієнтована на оперативність контролю за ходом формування собівартості й оперативне регулювання цього процесу, організація обліку відхилень у національній системі обліку має певні обмеження. Система стандарт-кост не регламентується законом, тому немає єдиної методики розрахунку стандартів та ведення обліку, в діючому Плані рахунків не виділено рахунків для відображення відхилень від стандартів.

Система стандарт-кост – це система оцінки витрат на виробництво виробів, яка опирається на нормативні витрати в додаток або замість реєстрації фактичних витрат [7, с. 375]. Зокрема це скорочує період перетворення інформації, знижує витрати на ведення обліку, тим самими посилює оперативність та дієвість

управлінських рішень. Крім того, використання стандартних витрат дозволить контролювати не тільки витрати, але і прибуток, адже виявлені відхилення за кожною статтею, за цієї системи, періодично відносяться на фінансові результати.

Розробка стандартів витрат, стандартних кошторисів, стандартної калькуляції продукту дає можливість оперативно контролювати хід виробництва, відповідність фактичних витрат стандартам й оперативно усувати причини перевитрат [5, с. 51-52].

Норматив загальногосподарських витрат базується на нормативі змінних загальногосподарських витрат за безпосередній час роботи, а також на нормативі постійних загальногосподарських витрат за місяць при нормативному місячному обсязі виробництва продукції [7, с. 376].

Такий порядок розроблення стандартів витрат забезпечує їхню реальність, максимальну наближеність до умов виробництва. Впровадження стандартів дозволить на рівні центрів відповідальності постійно в процесі використання технологічних ресурсів здійснювати їх оперативний самоконтроль.

Отже, впровадження системи управління за відхиленнями, об'єктивно визначає потребу використання даних обліку за стандартними витратами "стандарт-кост". Такий підхід надає оперативному аналізу наступні переваги:

- точніше оцінювати витрати, пов'язані з формуванням собівартості;
- створювати умови для проведення аналізу витрат за місцями їхнього виникнення та центрами відповідальності;
- приймати виважені рішення щодо політики відпускних цін (включаючи трансфертні ціни на рівні внутрішньогосподарського використання активів);
- організовувати аналіз з відхиленнями за причинами їхнього виникнення;
- підвищувати достовірність виявлених відхилень за рахунок впровадження поточних нормативів, які відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у короткостроковому періоді та відповідають сучасним і реальним умовам виробництва (технології й організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації працюючих, тарифним угодам і динаміці цін).

У системі обліку стандартних витрат оперативний економічний аналіз проводиться за схемою наведеною на рис. 4.1.

Оперативний аналіз відхилень дає можливість своєчасно перебудувати систему управління виробництвом шляхом впливу на процеси (операції), не очікуючи закінчення періоду, для якого були розроблені нормативи і критерії.

Для ефективності оперативного управління необхідно виявити причини відхилень, фактори, що їх спричинили, кількісно виміряти вплив кожного фактора на загальну суму відхилень, з'ясувати хто відповідає за ці відхилення, прийняти рішення, які дозволяють ліквідувати негативні відхилення від установлених стандартів.

Таким чином, результати проведеного дослідження підтверджують, що тільки належне обліково-аналітичне забезпечення дозволить здійснювати оперативний контроль за витратами і затвердити управління за відхиленнями.

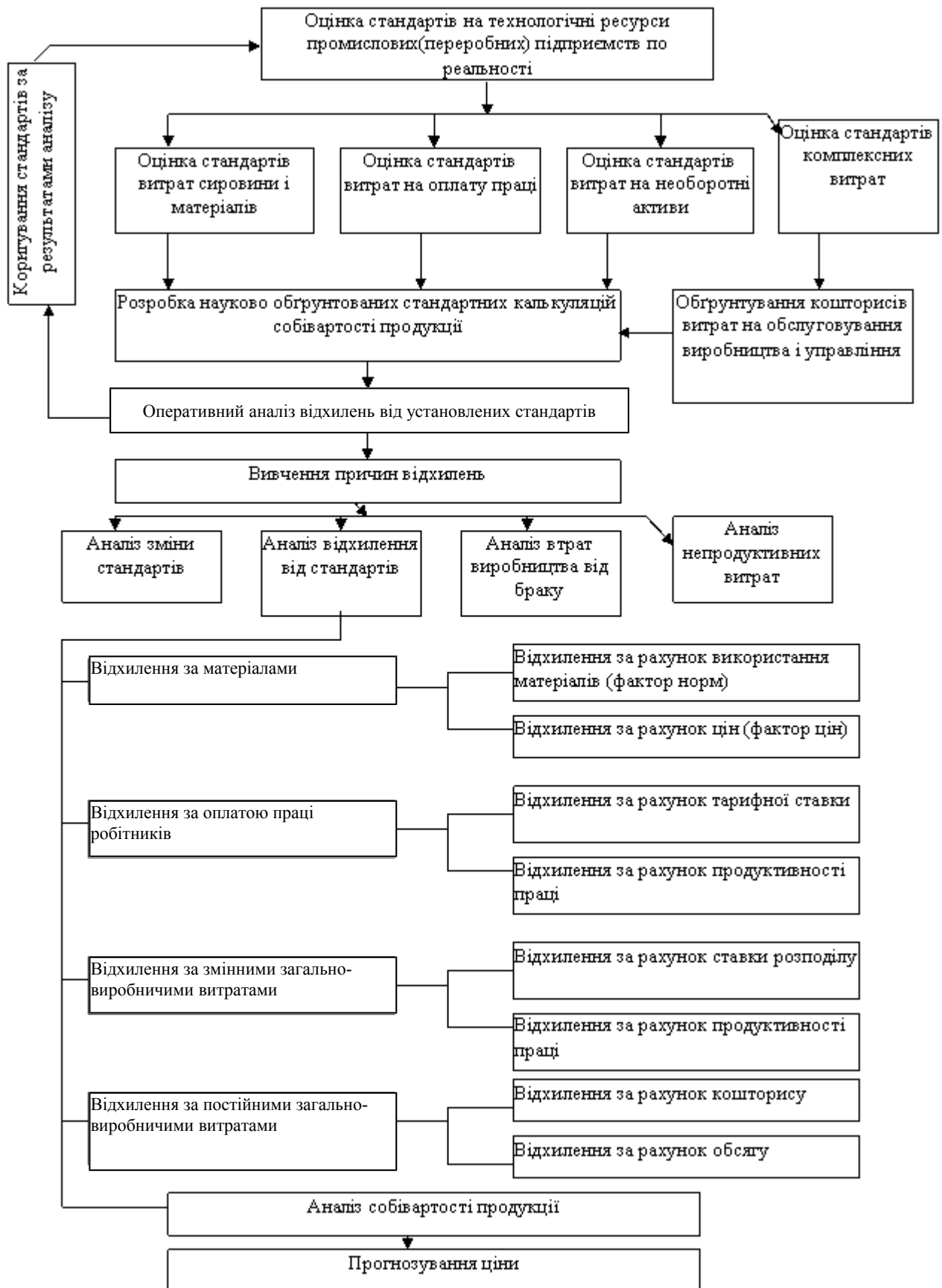


Рис. 4.1. Схема організації оперативного аналізу витрат за системою «стандарт-кост»

Тому рішення щодо коригуючого впливу на систему об'єктивні. Отже, об'єктом аналізу тут є відхилення від стандартів. Вони ж і є об'єктом оперативного контролю керівників центрів відповідальності.

У рамках калькулювання продукції за замовленнями або процесами на її собівартість можуть відноситися повні або часткові витрати, причому обчислення витрат може вестись або лише за фактичними даними, або із застосуванням нормативів (а отже, системи обчислення витрат "директ-костинг" і "стандарт-кост" можуть співіснувати).

Управління витратами на підприємстві можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час операційної діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт. Зрозуміло, що критерієм оптимізації у такому разі є мінімальні витрати.

Відповідно до сучасних тенденцій організаційного менеджменту оргструктуру підприємства можна розглядати як пов'язану сукупність центрів відповідальності – сегментів діяльності. Залежно від характеру відповідальності центри відповідальності конкретизуються у центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій. При цьому основою формування центрів витрат стають місця витрат. Організація управління витратами за центрами відповідальності передбачає приведення у відповідальність до неї конструкції функціональних підсистем системи управління витратами. Так, наприклад, в підсистемі бухгалтерського обліку виникає необхідність у реєстрації операційних явищ у розрізі окремих центрів витрат. Це досягається через формування відповідної системи облікових регістрів. В умовах вітчизняної системи бухгалтерського обліку вирішення цього питання можливе через аналітичний облік у рамках офіційного Плану рахунків, коли за його рахунками в розрізі окремих центрів витрат відкриваються аналітичні рахунки. Узагальнення облікової інформації у звітах також має здійснюватися відповідно до структури системи центрів відповідальності підприємства.

Інструментарій управління витратами має практичне застосування за визначення структури операційної діяльності на надання послуг.

Для вирішення питання структури операційної діяльності важливим є поділ витрат на змінні та постійні. Так, поточні рішення щодо структури операційної діяльності приймаються з використанням показника маржинального прибутку (інша назва – сума покриття), який обчислюється як різниця між виручкою від надання послуги і змінними витратами на її надання. Коли щодо окремого виробу величина маржинального прибутку набуває додатного значення, то це означає, що цю надану послугу слід залишити, хоча повна собівартість послуги може перевищувати її ціну. Додатна сума маржинального прибутку означає, що за будь-яких співвідношень ціни та повної собівартості послуги операційної діяльності збільшує загальний прибуток підприємства (або зменшує збитки) через відшкодування за рахунок даної послуги певної частки постійних витрат підприємства.

Поділ витрат на змінні та постійні важливий також для прийняття цінових рішень у короткому періоді, який характеризується неможливістю зміни операційної діяльності підприємства. В такий період підприємство повинне погоджуватись на будь – яку ціну на послугу, яка дає змогу відшкодувати всі змінні витрати на неї та будь – яку частку витрат, пов'язаних із забезпеченням існування підприємства, підтриманням його у стані виробничої готовності, тобто постійних витрат. Отже, нижньою межею ціни у короткому періоді є змінні витрати на одиницю продукції (середні змінні витрати).

У довгому періоді, коли підприємство може змінити операційну діяльність, змінити свій виробничий профіль чи взагалі може бути ліквідовано, нижньою межею ціни виступає повна собівартість послуги.

Питання для самоконтролю

1. Для чого складаються калькуляції на послугу і яка їх роль в управлінні витратами?
2. Поясніть, що є об'єктами калькулювання на підприємстві.
3. Що таке калькуляційна одиниця і як вона визначається?
4. Які види калькуляцій розробляються ?
5. У чому полягають сутність, переваги і недоліки калькулювання за повними витратами?
6. У чому полягають сутність, переваги і недоліки калькулювання за неповними витратами?
7. Як обчислюється собівартість одиниці послуги?
8. У чому специфіка і проблема калькулювання?
9. Поясніть методику обчислення прямих витрат за калькулювання.
10. Які можливі бази розподілу загально виробничих витрат за калькулювання?
11. Які позитивні та негативні сторони методики розподілу загально виробничих витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників?

Тести

Із наведених нижче відповідей виберіть правильну:

1. Основним об'єктом калькулювання на виробничому підприємстві є:
 - а) внутрішні транспортні послуги;
 - б) ремонтні роботи;
 - в) продукція, що виготовляється для продажу на ринку;
 - г) інструмент власної діяльності;
 - д) контролінгові операції.
2. У разі визначення собівартості послуги за операційними витратами операційний прибуток обчислюється як різниця між доходом від продажу і:
 - а) собівартістю наданої послуги;

- б) собівартістю наданої послуги та адміністративними витратами;
- в) собівартістю послуги та витратами на надання послуг;
- г) собівартістю послуги, адміністративними витратами і витратами на збут.

3. *В одному продуктовому з коротким виробничим циклом собівартість послуги визначається:*

- а) розподілом усіх витрат за певний період на обсяг послуг за цей самий період;
- б) безпосереднім обчисленням прямих витрат і розподілом за певною базою непрямих витрат;
- в) розподілом усіх витрат пропорційно кількості машино-годин;
- г) розподілом усіх витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників;
- д) розподілом усіх витрат пропорційно цінам наданих послуг.

4. *Розподіл загально виробничих витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників за умов різного рівня механізації робіт призводить до:*

- а) зниження собівартості;
- б) завищення собівартості;
- в) точного розподілу зазначених витрат;
- г) завищення собівартості;
- д) заниження собівартості.

5. *У разі визначення собівартості одиниці продукції загально виробничі витрати обчислюються:*

- а) пропорційно основній зарплаті виробничих робітників;
- б) за кошторисними ставками на одну машино-годину;
- в) пропорційно прямим матеріальним витратам;
- г) шляхом ділення їх кошторису на кількість виробів;
- д) пропорційно трудомісткості продукції.

6. *У період освоєння виробництва нових послуг їх собівартість:*

- а) знижується рівномірно (лінійно) в міру зростання кількості виробів від початку їх освоєння;
- б) знижується на ту саму відносну величину за подвоєння кількості виробів від початку їх освоєння;
- в) рівномірно підвищується;
- г) залишається незмінною;
- д) не має певної закономірності динаміки.

7. *Попроцесний метод визначення фактичної собівартості послуги застосовується у виробництві:*

- а) індивідуальному;
- б) одностадійному;
- в) багатостадійному;
- г) потоковому;
- д) не потоковому.

8. Метод визначення фактичної собівартості послуги за замовленням застосовується у діяльності:

- а) масовому;
- б) серійному;
- в) індивідуальному;
- г) потоковому;
- д) сукупному (комплексному).

9. Повна собівартість кінцевої (товарної) продукції підприємства за певний період:

- а) завжди відповідає кошторису основної діяльності;
- б) завжди менше за кошторис основної діяльності;
- в) завжди більша за кошторис основної діяльності;
- г) менша, більша за кошторис основної діяльності або відповідає йому залежно від динаміки списання витрат;
- д) не пов'язана з кошторисом основної діяльності.

10. Середня повна собівартість одиниці продукції повністю визначається:

- а) нормами прямих витрат на одиницю продукції;
- б) величиною постійних (непрямих) витрат за певний період;
- в) обсягом наданих послуг;
- г) правильними є відповіді а), б);
- д) правильними є відповіді а), б), в).

Тема 5. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Мета вивчення теми: розуміння понять "місце витрат", "центр відповідальності", усвідомлення мети і принципів організації управління витратами за центрами відповідальності, оволодіння методичними основами планування витрат підрозділів підприємства, прийомами розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами за складання кошторисів і визначення собівартості послуги.

План викладу матеріалу

5.1. Поняття про центри відповідальності.

5.2. Формування центрів відповідальності.

Питання для самоконтролю.

Тести.

5.1. Поняття про центри відповідальності

Поява концепції центрів відповідальності в цілому пов'язана потребою ефективнішого управління підприємством в умовах ринкової економіки, а конкретніше – з потребою посилення контролю за використанням ресурсів. Результати досліджень психологічних аспектів поведінки людини приводять до того, що з часом основний акцент для побудови управління за центрами відповідальності починають робити на формуванні механізму самоконтролю працівників підприємства (керівників, спеціалістів, робітників) під час здійснення ними своїх обов'язків.

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

Формування центрів відповідальності можна розглядати за ознаками обсягу повноважень і відповідальності, за функціональною та територіальною ознаками.

За першою ознакою серед центрів відповідальності звичайно виділяють:

- центри витрат (контролюється лише витрати);
- центри прибутку (керівник центру відповідає за доходи і витрати);
- центри інвестицій (керівник центру відповідає за витрати, надходження та інвестиції).

Функціональний і територіальний аспекти побудови центрів відповідальності уточнює рис. 5.1.

5.2. Формування центрів відповідальності

Створення центрів витрат за побудови управління витратами на підприємстві на засадах персональної відповідальності здійснюється за відповідними місцями витрат, тобто за сегментами їхнього формування. Первинним місцем витрат є робоче місце. Як місце витрат може розглядатися й сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення тощо). Отже, центри відповідальності за витратами (центри витрат) – це місце витрат або організаційна єдність декількох місць, за якими контролюються витрати й встановлено персональну відповідальність за їх рівень.



Рис. 5.1. Функціональний і територіальний аспекти

Система управління витратами за центрами відповідальності дає можливість:

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

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

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

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

Функція планування у разі формування витрат за місцями і центрами відповідальності реалізується у формі складання кошторисів відповідних сегментів діяльності (структурних одиниць) підприємства. Серед функцій, виконуваних кошторисами, слід виокремити організуючу, контрольну та стимулювальну. Кошториси дають можливість здійснювати контроль діяльності підрозділів, забезпечувати планову дисципліну. Оскільки кошторис є основою для оцінювання виконання плану підрозділом, він також стимулює відповідального виконавця до належного виконання кошторису, пошуку шляхів зниження рівня витрат.

Важливе значення за формування кошторисів має поділ витрат на прямі та непрямі. Об'єктом формування прямих витрат є певний вид послуг, а непрямих – сам підрозділ (центр відповідальності).

Загальна схема складання кошторису витрат підрозділу підприємства наведена на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Складання кошторису витрат підрозділу підприємства

Ця спрощена схема не показує взаємозв'язки між підрозділами в процесі розроблення кошторису.

Планування діяльності допоміжних підрозділів відбувається на основі програми діяльності тих підрозділів основної операційної діяльності, роботу яких вони забезпечують. При цьому вартість продукції і послуги допоміжних підрозділів завжди включаються до витрат основних підрозділів у складі непрямих витрат.

Визначення собівартості послуги підприємства потребує точного обчислення всіх витрат, пов'язаних з її наданням. При цьому непрямі витрати, які виникають у підрозділах основної діяльності виробництва, за допомогою обґрунтованого методу розподілу можуть бути відразу віднесені на окремі вироби. Складніше врахувати у собівартості послуги підприємства витрати підрозділів допоміжної та обслуговуючої наданої послуги. Вагома частка їх послуг може спрямуватися на задоволення операційних потреб цих підрозділів. Віднесення тих витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів, які пов'язані з наданням ними взаємних послуг, на підрозділи основної операційної діяльності здійснюється опосередковано, з виконанням операції перерозподілу цих витрат між відповідними підрозділами допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності. Розподіл витрат окремого допоміжного чи обслуговуючого підрозділу за складання кошторисів підрозділів основної операційної діяльності і визначення собівартості послуги показує рис. 5.3.



Рис. 5.3. Схема руху витрат допоміжного або обслуговуючого підрозділу для складання кошторисів підрозділів основної операційної діяльності та визначення собівартості послуг підприємства

Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими операційними підрозділами здійснюється виходячи за обсягів наданих ними послуг з допомогою трьох основних методів:

- методу прямого розподілу;
- методу взаємних послуг (інша назва – метод повторного розподілу);
- методу системи рівнянь.

Метод прямого розподілу. За цим методом усі витрати підрозділів допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності відразу відносять на основні операційні підрозділи без урахування взаємних послуг між підрозділами допоміжного та обслуговуючої операційної діяльності. Застосування даного методу обмежується випадками, коли взаємні послуги підрозділів допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності мають відносно незначний обсяг.

Метод взаємних послуг. За такого методу витрати кожного допоміжного та обслуговуючого підрозділу розподіляються поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими структурними одиницями. Процес розподілу триває, доки величини витрат, віднесених на підрозділи обслуговуючого та допоміжного виробництва, стають настільки малими, що їх подальший перерозподіл недоцільний. Коли такий момент настає, зазначені суми витрат відносять на основні виробничі підрозділи прямо, без розподілу на підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництва, і процес розподілу на цьому закінчується.

Метод взаємних послуг точніший за метод прямого розподілу, проте більш трудомісткий. Його застосовують тоді, коли взаємні послуги підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництва не можна ігнорувати.

Метод системи рівнянь. Цей метод по суті повторює попередній, але базується на іншому обчислювальному апараті, який пов'язаний з положеннями математичної теорії рядів.

Сукупні витрати, списуванні на допоміжний або обслуговуючий підрозділ по складанню кошторисів структурних одиниць основного виробництва, складаються з витрат, які безпосередньо виникають у даному підрозділі під час його роботи, та витрат за послуги інших допоміжних або обслуговуючих підрозділів, розподілених на цей підрозділ. При цьому процес перерозподілу витрат між допоміжними або обслуговуючими підрозділами за взаємні послуги ідеально уявляється як нескінченний. Це дає можливість утворити за послідовностями величин витрат, які за зазначеного процесу відносяться на даний допоміжний чи обслуговуючий підрозділ, так званий нескінченний числовий ряд. Якщо проаналізувати характеристики цього ряду, то виявиться, що він є збіжним зі скінченою сумою, тобто межа його часткових сум – скінчене число. Отже, є можливість вважати, що існують якісь скінчені суми витрат, які списуються на допоміжні та обслуговуючі підрозділи за здійснення всіх етапів перерозподілу витрат з надання ними взаємних послуг.

На підставі викладених закономірностей складається спеціальна система рівнянь, яка дає змогу знайти величини сукупних витрат, які списуються на той

або інший допоміжний або обслуговуючий підрозділ за складання кошторисів структурних одиниць основної операційної діяльності. Коли вказані суми витрат визначено, їх відносять на підрозділи основної операційної діяльності відповідно до обсягів послуг, наданих цим підрозділам.

Метод системи рівнянь поєднує в собі переваги точності обчислень і відносну простоту.

Незалежно від розмірів структурного підрозділу в управлінському обліку виділяють чотири типи центрів відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

Назва центру характеризує сутність його функціонування, а саме: що підрозділи передусім відповідають за отримання максимального доходу (виручки), за контролювання витрат, за збільшення норми прибутку або за рентабельність інвестицій. Для різних підрозділів підприємства можуть обиратися різні критерії оцінки ефективності їхньої роботи. Вибір критеріїв залежить від того, що знаходиться в компетенції цих підрозділів і за досягнення яких показників вони можуть нести відповідальність.

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

Центри витрат ще можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат (Engineered Cost Center) – центр витрат, в якому може бути установлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності.

Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірі, а результати діяльності – в натуральних вимірах. При цьому можуть бути установлені норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, послуги).

Схематично сутність центру технологічних витрат зображено на рис. 5.4.

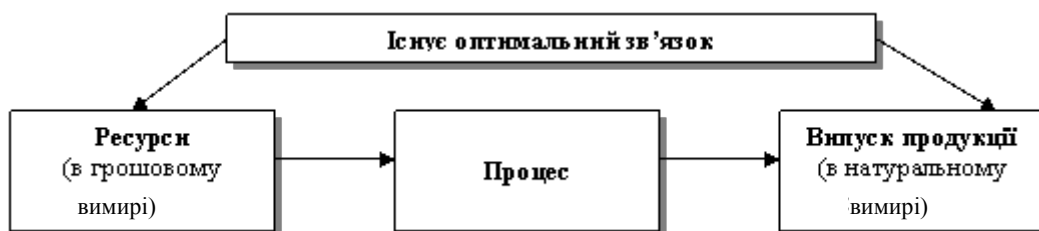


Рис. 5.4. Схема центру технологічних витрат

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

Центр дискреційних витрат (Discretionary Cost Center) – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру.

Отже, в цьому разі відсутній прямий зв'язок між витраченими ресурсами й отриманим результатом (рис. 5.5).

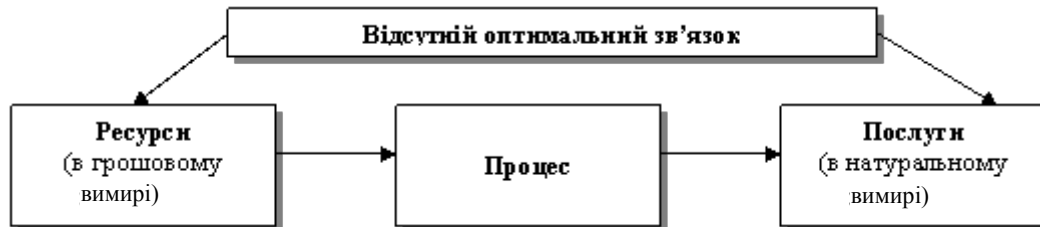


Рис. 5.5. Схема центру дискреційних витрат

Типовим прикладом центрів дискреційних витрат є науково-дослідницькі (лабораторії, полігони та ін.) та адміністративні підрозділи (бухгалтерія, відділ кадрів, відділ зв'язків з громадськістю та ін.), а також частина підрозділів, що забезпечує збут (відділ реклами, дослідження ринку та ін.).

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

Типовим прикладом центрів доходів є відділ продажу, відділи універмагу, регіональні представництва компаній та ін.

Такі підрозділи зазвичай відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів.

Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його виручки (рис. 5.6).

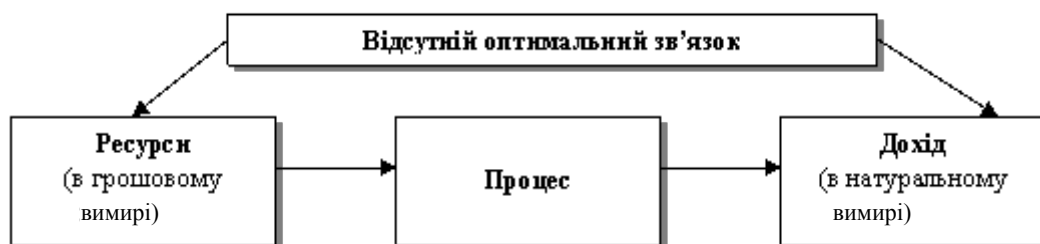


Рис. 5.6. Схема центру доходу

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

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

Більшість бізнес-одиниць у мережі діяльності компанії (ресторани, мотелі, кіоски, відділення, філії та ін.) функціонують як центри прибутку.

Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику підрозділу можливість контролювати прибуток (рис. 5.7).

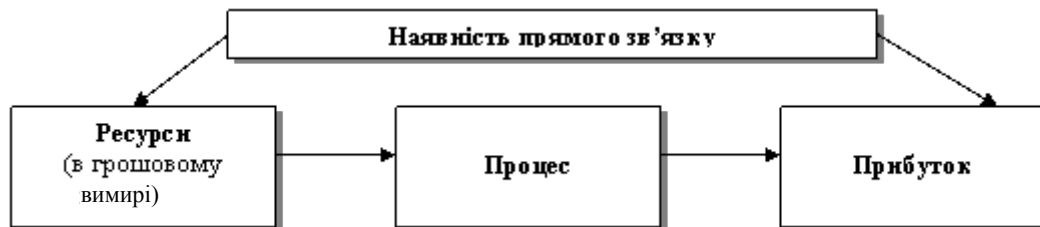


Рис. 5.7. Схема центру прибутку

Отже, основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

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

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

Центром інвестицій зазвичай є компанія взагалі, а також дочірні підприємства та філії, керівники яких мають широкі повноваження. Характерною особливістю центру інвестицій є прямий взаємозв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком (рис. 5.8).

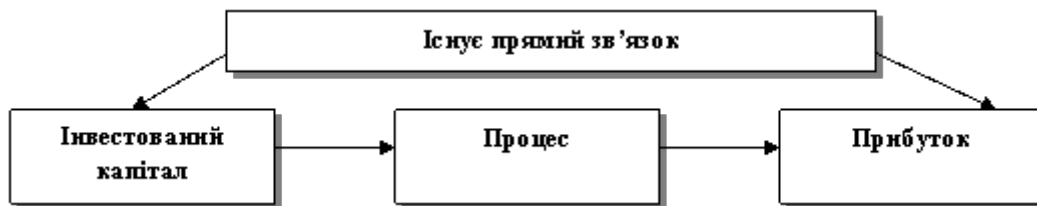


Рис. 5.8. Схема центру інвестицій

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

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

Питання для самоконтролю

1. З чим пов'язана поява концепції центрів відповідальності?
2. Що таке центр відповідальності?
3. Які є види центрів відповідальності за ознакою обсягу повноважень і відповідальності?
4. У чому полягає сутність функціонального і територіального аспектів системи центрів відповідальності?
5. Розкрийте переваги управління витратами за допомогою системи центрів відповідальності.
6. Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.
7. Що таке кошторис витрат підрозділу і які функції він виконує?
8. Визначить, які витрати для підрозділу рівня цеху є прямими, непрямими.
9. Який склад витрат кошторису цеху?
10. Опишіть порядок складання плану витрат підрозділу підприємства.
11. Що таке гнучкий кошторис? Яка формула гнучкого кошторису?
12. Наведіть рух витрат окремо допоміжного або обслуговуючого підрозділу за складання кошторисів основної операційної діяльності і визначення собівартості послуги.
13. Які основні методи розподілу витрат допоміжних або обслуговуючих підрозділів між підрозділами основної операційної діяльності?

14. Поясніть сутність методу прямого розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами. Які види і переваги цього методу?

15. Що є спільного та відмінного в методах взаємних послуг і системи рівнянь щодо розподілу витрат допоміжного та обслуговуючих підрозділів?

16. Що таке внутрішня ціна? Функція внутрішніх цін.

17. Які є методи формування внутрішніх цін?

Тести

З наведених нижче відповідей виберіть правильну:

1. *Місцем виникнення витрат не може бути:*

- а) законсервований об'єкт, який не експлуатується;
- б) робочі місця управлінського персоналу;
- в) підприємство в цілому;
- г) відділення допоміжних та обслуговуючих послуг;

2. *Організація управління витратами за центрами відповідальності:*

- а) доцільна на підприємствах, які мають відокремлені підрозділи, філії та дочірні підприємства;
- б) доцільна на будь-якому підприємстві;
- в) дає можливість формувати механізм самоконтролю працівників підприємства;
- г) правильними є всі попередні відповіді;
- д) правильними є відповіді а), в).

3. *Функціональні центри відповідальності – це:*

- а) декілька місць витрат, очолювані однією особою;
- б) місце витрат, яке контролюється функціональним управлінцем згідно з його повноваженнями;
- в) це місце витрат, яке контролюється управлінською особою лише у визначений проміжок часу, під час здійснення операції;
- г) правильними є відповіді а), б);
- д) правильними є відповіді б), в).

4. *Показник витрат є показником відповідальності для центру:*

- а) інвестицій;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) правильними є всі попередні відповіді;
- д) правильними є відповіді а), б).

5. *Організація центрів відповідальності на підприємстві:*

- а) здійснюється на підставі відповідних нормативних актів;
- б) здійснюється на підставі Закону України "Про бухгалтерський облік і звітність";
- в) не регламентується нормативними актами;
- г) залежать від організаційної структури підприємства;
- д) правильними є відповіді в), г).

Тема 6. БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ І КОНТРОЛЬ. БЮДЖЕТУВАННЯ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Мета вивчення теми: розуміння понять "бюджетування", "бюджет", "бюджетний контроль", "бюджетування капітальних інвестицій", "чисті грошові надходження", "чисті інвестиції"; визначення об'єкта бюджетування; усвідомлення мети бюджетування, сфери застосування бюджетування, стадії бюджетування, основні підходи до організації процесу бюджетування, напрями бюджетування; види бюджетів у фінансовому плануванні; класифікація основних бюджетів; виявлення потенційних проектів капітальних інвестицій; визначення витрат і вигод, пов'язаних з втіленням проекту; оцінювання запропонованих проектів; розгляд концепції вартості грошей з урахуванням часу; методи оцінювання капітальних інвестицій; розрахунок чистої теперішньої вартості з огляду на інфляцію; аналіз чутливості чистої теперішньої вартості проекту; раціонування капіталу та подальший аудит.

План викладу матеріалу

- 6.1. Основи процесу бюджетування.
- 6.2. Побудова бізнес-процесу "Бюджетування".
- 6.3. Збалансування стратегічних цілей та ресурсів підприємства при формуванні стратегічного бюджету.
- 6.4. Особливості складання річного бюджету.
- 6.5. Основні задачі місячного бюджетування.
- 6.6. Бюджетування капітальних інвестицій.
- 6.7. Концепція вартості грошей з урахуванням часу.
- 6.8. Методи оцінювання проектів капітальних інвестицій.
- 6.9. Раціонування капіталу та подальший аудит

Питання для самоконтролю.

Тести.

6.1. Основи процесу бюджетування

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

- аналіз інвестиційних можливостей і можливостей фінансування, якими розташовує компанія;
- прогнозування наслідків поточних рішень, щоб уникнути несподіванок і зрозуміти зв'язок між поточними і майбутніми рішеннями;
- обґрунтування обраного варіанта з ряду можливих рішень (цей варіант і буде представлений в остаточній редакції плану);

– оцінка результатів, досягнутих компанією, порівняно з цілями, встановленими у фінансовому плані.

Виділяють три основні умови фінансового планування:

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

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

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

Основні технологічні принципи фінансового планування:

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

2. *Принцип постійної потреби в робочому капіталі (власних оборотних коштах)* зводиться до того, що в прогнозованому балансі підприємства сума оборотних коштів повинна перевищувати суму короткострокових заборгованостей, тобто не можна планувати "слаболіквідний" баланс підприємства. Даний принцип має яскраво виражений прагматичний сенс - певна частина оборотних коштів організації повинна фінансуватися з довгострокових джерел (довгострокової заборгованості і власного капіталу). В цьому випадку компанія має менший ризик відчувати дефіцит оборотних коштів.

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

Робочим форматом фінансового планування є *бюджет*.

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

планів, а тому бюджетування перетворюється в основу основ усіх технологій внутрішньофірмового управління. Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають **бюджетним періодом**. Бюджетним періодом завжди є рік, у межах якого можна виокремити короткі періоди (квартал, місяць) (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Трактування змісту визначень процесу бюджетування

Джерело відомостей	Суть визначення
1	2
Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К: Эльга, Ника – центр, 2002. – 208 с.	Бюджет (англ. budget – буквально сумка) – розпис, кошторис грошових витрат і доходів підприємства на певний період (рік, квартал, місяць). Бюджет – це план діяльності підприємства або підрозділу в кількісному виразі; це фінансові плани на конкретний період, узгоджені з виробничою діяльністю фірми; це вираження бажаного стану, того, який ми бажемо. Бюджетування можна визначити як процес вироблення оптимальних напрямів використання доходів і формування витрат підприємства в ході здійснення його фінансово-господарської діяльності і розраховані на певний період часу. При цьому бюджетування охоплює розробку бюджетів, організацію його здійснення і контроль за його виконанням (с. 96).
Управленческий учёт: Учебное пособие / Под ред. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 512 с.	Бюджет – фінансовий документ, створений до того, як передбачувані дії виконуються. Його часто називають фінансовим планом дії (с. 85).
Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – К.: Максисум, 2005. – 884 с.	Бюджет, бюджетування – прикладна реалізація фінансового планування, яка вирішує задачі: аналізу і синтезу бізнесу, фінансового обліку, фінансового планування, фінансового контролю, мотивації і комунікації (с. 846)

Продовження табл. 6.1

1	2
<i>Керимов В.Э., Епифанов А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С.</i> Управленческий учёт производственной деятельности: Учебное пособие / Под ред. В.Э.Керимова – М. “Экзамен”, 2002. – 160 с.	Термін "бюджетування" застосовується найчастіше в управлінському обліку і означає процес складання і реалізації бюджету в практичній діяльності організації. Бюджет представляє кількісне вираження показників плану організації на певний період за окремими напрямками (заходами), виражений в натуральних і грошових одиницях (с. 97).
<i>Голов С.Ф.</i> Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.	Бюджет – це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (здебільшого грошовому) вимірах. Бюджетування – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів (с. 340).
<i>Антон Гриценко</i> финансовый аналитик. Рискованное бюджетирование // ЖУК. – 2005. – № 7	Бюджетування – це колективний процес, в якому беруть участь менеджери всіх рівнів управління компанії. Бюджетування потрібно сприймати як своєрідний договір між учасниками бюджетного процесу про узгоджені дії, спрямовані на досягнення цілей компанії, і персональну або колективну відповідальність у разі відхилення або порушення умов такої угоди (с. 57).
<i>Фролов Е.А., Рабинина Ю.Б., Олейник М.А.</i> Основы коммерческого бюджетирования в условиях рыночной экономики // Экономика, Финансы, Право. – 2004. – № 3.	Бюджетування – це процес розробки і формування планових бюджетів, об'єднуючих плани керівництва підприємства (виробничі, маркетингові і фінансові). Бюджети – інструмент фінансового планування, прогнозування і контролю за діяльністю підприємства і її структурних підрозділів. Процес бюджетування – це складова частина фінансового планування, тобто процесу визначення майбутніх дій щодо формування і використання фінансових ресурсів. Ключова мета бюджетування – забезпечення виробничо-комерційного процесу необхідними, як за обсягом, так і за структурою грошовими ресурсами (с. 24).

Продовження табл. 6.1

1	2
<i>Зинченко В.А., Решетняк Е.И., Хаустова В.Е. Сущность бюджетирования как инструмента реализации финансово-экономической стратегии предприятия // БизнесИнформ. – 2004. – № 7-8.</i>	Бюджет – це кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий на певний період, що показує плановий обсяг доходу, який повинен бути досягнутий, і (або) витрати, які повинні бути зменшені протягом цього року, а також капітал, який необхідно привернути для досягнення цієї мети. Бюджет – керівна і спрямовуюча сила організації. Бюджет – це документ, в якому цілі компанії, сформульовані в плані, одержують кількісне вираження, тобто бюджет показує, як намічені цілі реалізовуватимуться. Бюджет – це план, який в деталях розкриває проєктовані витрати і доходи впродовж певного майбутнього періоду. Бюджет – оперативний фінансовий план, який розробляється на короткий період у формі кошторису витрат або балансу доходів і витрат, скоординований між усіма підрозділами і функціями, який забезпечує ефективний контроль за надходженням і витрачанням засобів на підприємстві і є основою для ухвалення управлінських рішень. Бюджетування – технологія управління доходами і витратами корпорації з метою підвищення ефективності використання ресурсів, що є у розпорядженні окремих структурних підрозділів, і активів. Бюджетування – це управлінський механізм, що включає планування, облік, аналіз і контроль діяльності підприємства, а також наступні за ними управлінські дії. У вузькому значенні слова під бюджетуванням розуміється фінансове планування на підприємстві, в рамках якого складається прогноз бухгалтерської звітності: про рух грошових коштів (бюджет руху грошових коштів), про прибутки і збитки (бюджет доходів і витрат), бухгалтерський баланс (бюджет по балансовому листу). У розширеному значенні бюджетування розглядається як технологія господарського

Закінчення табл. 6.1

	планування, в рамках якої на підприємстві з певною періодичністю складається сукупність як фінансових, так і оперативних бюджетів (планів). У широкому значенні бюджетування – це технологія управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, що включає планування, облік, контроль, аналіз і регулювання всіх видів діяльності, реалізовуваних підприємством (с. 64 – 69).
<i>Білобловський С.</i> Складові елементи процесу бюджетування // Економіка, Фінанси, Право. – 2002. – № 8.	Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники. Бюджет – це фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності організації, що дозволяє співставляти всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому і за окремими підперіодами. Відповідно, бюджетування – це технологія складання, коректування, контролю й оцінки виконання фінансових планів, а тому бюджетування перетворюється в основу основ усіх технологій внутрішньофірмового управління (с. 20).

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

Бюджетний контроль (Budgetary Control) – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів. Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеру, який відповідає за прийняття відповідних рішень. Планування – перша стадія процесу управління підприємством, на основі якого здійснюється формування техніко-економічних показників, яких підприємство має досягти у чітко визначені терміни. **План** – це кількісний вираз основних показників діяльності підприємства на майбутній період відносно таких основних напрямів: використання інвестиційних, товаро-матеріальних, фінансових та інших видів

ресурсів; залучення джерел фінансування для здійснення поточної й інвестиційної діяльності; формування доходів і затрат; руху грошових коштів; інвестицій (капітальних і фінансових вкладень); підвищення якості продукції та послуг; охорони оточуючого середовища.

Задачі, які повинна вирішувати система бюджетування:

1. Задача аналізу і синтезу бізнесу, яка включає осмислення бізнесу, постановку цілей розвитку й аналізу альтернатив.

2. Задача фінансового обліку – вимагає враховувати й продумувати дії, зроблені раніше, і цим допомагає ухвалювати вірні рішення в майбутньому.

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

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

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

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

7. Встановлення об'єктів бюджетування.

8. Розробка системи бюджетів – операційних і фінансових.

9. Розрахунок відповідних показників бюджетів.

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

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

12. Прогноз доходів, витрат і капіталу підприємства.

Складати фінансові плани необхідно для того, щоб:

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

2. Добитися ефективного використання привернутих ресурсів.

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

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

- здійснення періодичного планування;
- забезпечення координації, кооперації та комунікацій;
- змусити менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани;
- забезпечення усвідомленості витрат на діяльність підприємства;

- створення основи для оцінки і контролю виконання;
- мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети організації;
- виконання вимог законів і контрактів.

Важливо також уявляти собі сфери застосування бюджетування. Як процес складання фінансових планів і кошторисів, бюджетування можна застосувати до безлічі об'єктів: підприємства в цілому; окремого структурного підрозділу (бюджет відділу, цеху, ділянки тощо); програми робіт чи функції управління (бюджет комерційних витрат, бюджет продажу тощо); окремого контракту чи проекту; спеціально виділених центрів обліку (центри прибутку, центри витрат і т.п.). При постановці бюджетування як процесу важливо вибрати об'єкт бюджетування. Для бюджетування як управлінської технології важливо також визначити рівні складання і консолідації (бюджети дочірніх компаній, центрів фінансової відповідальності). Бюджетування – це завжди простір для творчості, оскільки кожне підприємство, будь-яка велика і мала фірма – унікальні і неповторні. Відповідно, і системи внутрішньофірмового бюджетування в них можуть бути неповторними й унікальними.

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

- 1) планує діяльність підприємства в цілому шляхом координації роботи провідних фахівців відділів і служб;
- 2) надає позитивну дію на мотивацію і настрій колективу;
- 3) дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів;
- 4) допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль на підприємстві;
- 5) щомісячне планування бюджетів структурних підрозділів з наданням користувачам реальнішої інформації про обсяг доходів і витрат, ніж бухгалтерська і статистична звітність;
- 6) в рамках затверджених місячних бюджетів структурним підрозділам підприємства надана велика самостійність у використуванні засобів;
- 7) мінімізація числа показників бюджетів дозволяє знизити витрати робочого часу персоналу фінансово-економічних служб підприємства;
- 8) дозволяє ефективніше витрачати грошові ресурси підприємства;
- 9) слугує інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

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

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

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

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

Система бюджетування допомагає керівникам і провідним фахівцям підприємств ефективніше управляти виробничо-комерційним процесом, особливо в умовах дефіциту грошових коштів.

Для створення системи ефективного бюджетного управління в умовах економічної нестабільності і відсутності чітких перспектив розвитку необхідно:

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

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

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

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

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

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

5. Впровадження бюджетування повинне базуватися на якісному фінансовому аналізі, прогнозуванні тенденцій ринкової кон'юнктури,

урахуванні факторів, що впливають на збут продукції, а отже, на фінансові результати. З цією метою доцільно провести наступну роботу:

- скласти набір аналітичних показників для підрозділів;
- забезпечити їх зіставність в часі і просторі;
- визначити набір стандартних аналітичних форм.

6. Впровадження бюджетування супроводжується розробкою облікової політики (створення центрів фінансового обліку (ЦФО), системи здійснення бухгалтерського обліку, типології бухгалтерських проводок, які можна використовувати для опису господарських ситуацій, процедур консолідації інформації і визначенні фінансових результатів.). Щоб дані бухгалтерського обліку були пригодні для фінансового аналізу і контролю, вони повинні бути доповнені системою управлінського обліку, що дозволить достовірно розподілити витрати по ЦФО, бізнес-процесах і т.д.

7. Зрештою остаточний контур бюджетного управління повинен включати:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Процес бюджетування звичайно охоплює такі основні стадії:

1. Доведення основних напрямів політики компанії до осіб, які відповідають за підготовку бюджетів.
2. Визначення обмежувальних факторів.
3. Підготовка бюджету продажу.
4. Попереднє складання бюджетів.
5. Обговорення бюджетів з вищим керівництвом.
6. Координація й аналіз обговорених бюджетів.
7. Затвердження бюджетів.

Відправною точкою для бюджетування є бюджет продажу. **Бюджет продажу** (*Sales Budget*) – операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну й очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, послуг). Цей документ відбиває майбутній продаж, що його здійснюватиме підприємство, визначає обсяг виробництва продукції (або обсяг закупівлі товарів) та витрати різних видів ресурсів. Бюджет продажу – план по товарному асортименту і обсягу продажу кожної номенклатурної позиції і є відправною точкою для розробки всіх подальших операційних бюджетів. Розробляється вищим керівництвом на основі досліджень відділу маркетингу.

Обсяг продажу і його товарна структура зумовлюють рівень і загальний характер діяльності підприємства. Розробка бюджету продажу – найскладніший етап у процесі бюджетування, оскільки об'єм продажів і, отже, виручка від них визначаються не стільки виробничими можливостями підприємства, скільки можливостями збуту на реальному ринку, який схильний до впливу неконтрольованих факторів, часто зі значною часткою невизначеності.

Фактори, що впливають на прогноз обсягу продажу:

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

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

1. Статистичний прогноз на основі математичного аналізу загальноекономічних умов, кон'юнктури ринку, кривих зростання.
2. Експертна оцінка, одержана шляхом збирання думок управляючих і персоналу відділу збуту.

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

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

1. Довгострокове фінансове планування або капітальне бюджетування;
2. Короткострокове фінансове планування або поточне бюджетування.

Довгострокове фінансове планування (капітальне бюджетування) діяльності компанії характеризується наступними особливостями:

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

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

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

Короткострокове фінансове планування (поточне бюджетування) має наступні основні особливості:

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

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

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

- розробляється система річних бюджетів компанії, визначаються плановані результати роботи;

- проводиться аналіз ризиків негативного розвитку подій і розробляється комплекс заходів щодо зниження ризику;
- розробляється система місячних бюджетів компанії для деталізації й уточнення річного плану;
- розробляється система контролю виконання річних і місячних бюджетів і управління по відхиленнях, визначається механізм коректування планованих даних;
- розробляється система мотивації співробітників, сфокусована на виконанні бюджетів.

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

Найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через припущення і бюджетування “з нуля”. Бюджетування через припущення – складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. За такого підходу фактичні показники попереднього періоду коректують з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших факторів. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Завдяки цьому бюджетування через припущення набуло значного практичного поширення. *Бюджетування “з нуля”* – це метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Бюджетування “з нуля” вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів. Цей метод дає можливість виявити проблеми і розв'язати їх на стадії планування. Водночас бюджетування “з нуля” – дорожчий підхід, оскільки потребує значних витрат часу та коштів.

6.2. Побудова бізнес-процесу "Бюджетування"

Бюджетування починається з розробки головного бюджету, тобто плану виробничо-фінансових операцій, що становить діяльність підприємства на бюджетний період. Бюджет не має стандартизованої форми (на відміну від бухгалтерської фінансової звітності). Бюджет повинен представляти інформацію доступно й ясно, щоб його зміст був зрозумілий користувачу. Бюджет може не містити одночасно даних про доходи і витрати, немає необхідності, щоб вони були збалансовані. Наприклад, в бюджеті закупівель матеріалів представлені відомості тільки про плановані витрати сировини і напівфабрикатів. Структура бюджету залежить від об'єкта планування, розміру організації і ступеня кваліфікації розробників. Деталізовані бюджети складаються на один рік з розподілом їх на квартали, місяці або 13 чотиритижневих періодів.

Основними етапами процесу складання головного бюджету є:

- розгляд поточної програми, що включає загальні плани, напрями і політику, пропозиції й обмеження, використовувані при підготовці бюджетних оцінок;

- складання бюджету продажу;
- підготовка іншого бюджету менеджерами центрів відповідальності за підтримки (але не домінування) персоналу бюджетного відділу підприємства;
- переговори за погодженням основного бюджету між менеджерами центрів відповідальності і керівниками підприємства, в результаті яких виникають зобов'язання між ними;
- координація і коректування в міру просування початкових бюджетів вгору за системою управління підприємством;
- затвердження вищим керівництвом і Радою директорів основного бюджету;
- розсилка затвердженого бюджету за центрами відповідальності на нижні рівні підприємства.

Склад елементів головного бюджету, особливо його операційної частини, багато в чому залежить від виду діяльності організації.

Головний бюджет – це фінансовий, кількісно визначений вираз маркетингових і виробничих планів, необхідних для досягнення поставлених цілей діяльності підприємства.

За оцінками фахівців, через те що підприємства не формують річних бюджетів, вони втрачають за рік до 20% своїх доходів. Щоб уникнути цих втрат, необхідно постійно порівнювати бюджет з фактичними даними, аналізувати відхилення, підсилювати сприятливі і зменшувати несприятливі тенденції, удосконалювати методологію планування.

Головний бюджет поділяється на оперативний операційний бюджет (бюджет поточної діяльності) і фінансовий бюджет.

Операційний бюджет звичайно складається з двох частин: програмного бюджету і бюджету за центрами відповідальності. Програмний бюджет об'єднує узгоджені бюджети центрів відповідальності і є базою для розробки фінансових бюджетів. Бюджет за центром відповідальності визначає його обов'язки і ті результати, які, повинні бути досягнуті в бюджетному періоді.

Бюджет продажу, як правило, складають співробітники маркетингового відділу і відділу збуту на основі аналізу минулих періодів і експертних оцінок аналітиків. Далі визначається плановане надходження грошей на основі аналізу дебіторської заборгованості попередніх періодів, договорів з клієнтами і маркетингової стратегії компанії. Виходячи з бюджету продажу планується обсяг виробництва продукції з урахуванням необхідних залишків товарів, які потрібно забезпечити на кінець місяця для задоволення незапланованих замовлень клієнтів. Якщо підприємство включає декілька цехів, що виробляють одну і ту ж продукцію, планований об'єм вироблюваної продукції розподіляється за цехами на основі установленого коефіцієнта. Якщо ж кожен цех займається одним із елементів технологічного процесу (тобто один цех виробляє напівфабрикати, використовувані іншим цехом), план виробництва складається послідовно за елементами технологічного процесу – від виробництва готової продукції до виробництва напівфабрикатів (тобто у зворотному напрямі порівняно з виробничим процесом).

На основі планованих обсягів виробництва за кожним цехом складаються бюджети прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат, постійних витрат, прямих витрат на матеріали і графік виплат за матеріали, що закуповуються у сторонніх постачальників.

Для підприємств, що мають декілька виробничих цехів, кожний з яких займається елементом ланцюжка виробничого процесу, бюджет споживання матеріалів одним цехом є підставою для складання бюджету виробництва іншого цеху.

Витрати на оплату праці, накладні витрати і сума витрат на матеріали планується на основі установлених нормативів на одиницю виробленої продукції, цін на сировину і матеріали. Сума постійних витрат планується виходячи з даних попередніх періодів й очікуваних змін у структурі компанії (зміна чисельності працівників, придбання або ліквідація основних засобів).

Плановані дані з прямих і накладних витрат зводяться в бюджеті собівартості, в якому розраховується собівартість реалізованої продукції і запасів на кінець періоду.

У бюджеті управлінських і комерційних витрат плануються змінні і постійні витрати на зміст апарату управління компанією і витрати на просування продукції підприємства. Сума витрат прогнозується на основі показників попереднього періоду, планованих обсягів продажу і маркетингової стратегії компанії.

За даними операційних бюджетів виводяться передбачувані суми податкового платежу, окрім податку на прибуток, який розраховується в прогнозованому звіті про прибуток. Податкові бюджети складаються з бюджету податків у складі собівартості (нарахування на оплату праці), бюджету ПДВ, а також непрямих податків і бюджету платежу за податками з прибутку (податки, не пов'язані з сумою прибутку, а виплачувані з неї). На підставі податкового платежу складається бюджет штрафних санкцій і пені.

У бюджеті капітальних витрат враховуються суми придбання основних засобів, плановані виходячи зі складених у рамках довгострокового планування інвестиційних проектів.

Бюджет обслуговування довгострокових кредитів включає плановані суми надходження довгострокових кредитів (прогнозуються на базі інвестиційних проектів), погашення кредиту й оплату відсотків.

Дані всіх операційних і податкових бюджетів зводяться до основних фінансових бюджетів: бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів і прогнозний баланс. У цих бюджетах визначається планований фінансовий результат компанії в бюджетному періоді (прибуток, чистий грошовий потік). На даному етапі, після розрахунку залишку грошових коштів на кінець місяця, визначається сума додаткового короткострокового фінансування або вкладення тимчасово вільних грошових коштів. Період і зразкова сума фінансування дозволяють завчасно визначити, звідки брати гроші і куди їх вкладати.

На основі фінансових бюджетів складаються бюджет використання чистого прибутку і документи фінансового аналізу. Ці документи допомагають

керівникам оцінити плановані результати роботи і затвердити бюджет або визначити необхідність коректування окремих параметрів.

Бюджет виробництва (*Production Budget*) – виробнича програма, що визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді. Обсяг виробництва впливає з бюджету продажу з урахуванням запланованих запасів готової продукції. Складається в натуральному виразі.

Бюджет використання матеріалів (*Material Usage Budget*) – плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду. Вартість матеріалів, необхідних для виробництва продукції, визначають, виходячи з обсягу виробництва, норми матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінки матеріальних запасів.

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

Бюджет прямих витрат на оплату праці (*Direct Labor Budget*) – плановий документ, в якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді. Цей бюджет складають на підставі даних бюджету виробництва й установлених технологічних норм праці на одиницю продукції і тарифної ставки робітників відповідної кваліфікації.

Бюджет виробничих накладних витрат (*Manufacturing Overheads Budget*) – плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді. Цей бюджет складають на основі виробничої програми, укладених угод (оренди, обслуговування тощо) та відповідних розрахунків (амортизація).

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

Бюджет собівартості реалізованої продукції (*Cost of Goods Sold Budget*) – плановий документ, який містить розрахунок собівартості продукції, що буде реалізована в бюджетному періоді. Цей бюджет складають на підставі бюджету запасів готової продукції та собівартості виготовленої продукції.

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

Бюджет витрат на збут (*Selling Expense budget*) – плановий документ, в якому наведено постійні та змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції у бюджетному періоді. Цей бюджет складають виходячи з бюджету продажу.

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

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

Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

- 1) "згори – вниз";
- 2) "знизу – вгору";
- 3) "знизу – вгору / згори – вниз".

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

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

У практиці більш поширеним є комбінований підхід **"знизу-вгору / згори-вниз"** (*Bottom-Up / Top-Down*), який узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки

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

Бюджетування здійснюють за двома напрямками:

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

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

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

Генеральний (зведений) бюджет (*Master Budget*) – сукупність бюджету, що узагальнює майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджету: операційний та фінансовий.

Операційний бюджет (*Operating Budgets*) – сукупність бюджету витрат і доходів, яка забезпечує складання бюджетного звіту про прибуток.

Фінансовий бюджет (*Financial Budgets*) – сукупність бюджету, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Прикладами фінансового бюджету є бюджет грошових коштів та бюджетний баланс.

За допомогою бюджетування вирішуються питання планування і прийняття управлінських рішень у компанії; оцінки всіх аспектів фінансової заможності компанії; зміцнення фінансової дисципліни і підпорядкування інтересів окремих структурних підрозділів інтересам компанії в цілому і власникам її капіталу. При цьому в кожній компанії може бути своє призначення бюджетування в залежності, як від об'єкта фінансового планування, так і від системи фінансових і нефінансових цілей.

Бюджет (фінансовий план) розробляється для компанії в цілому і для окремих структурних підрозділів з метою прогнозування фінансових результатів, установлення цільових показників фінансової ефективності і рентабельності, лімітів найбільш важливих (критичних) витрат, обґрунтування

фінансової заможності бізнесів, якими займається дана компанія, чи реалізованих нею інвестиційних проектів. Бюджет повинен дати керівникам порівняльний аналіз фінансової ефективності роботи різних структурних підрозділів, визначити найбільш привабливі для подальшого розвитку сфери господарської діяльності, напрями структурної перебудови діяльності компанії (згортання одних і розвитку інших видів бізнесу) тощо. Вони виконують контролюючу функцію за фінансовим станом компанії, надаючи її керівникам усю необхідну інформацію, що дозволяє судити про правильність рішень, прийнятих керівниками структурних одиниць, розробляти заходи щодо оперативного і стратегічного коректування їхньої діяльності.

В умовах ринку саме бюджетування стає основою планування – найважливішої функції управління. Уся система внутріфірмового планування повинна будуватися на основі бюджетування, тобто усі витрати і результати повинні мати суто фінансове вираження. Проте, справа не тільки в цьому. Якщо саме по собі планування бізнесу необхідне для того, щоб чітко уявляти де, коли, що і для кого підприємство буде виробляти і продавати продукцію, робити чи послуги, щоб розуміти, які ресурси й у якому обсязі для цього знадобляться, тоді бюджетування як основа планування – це максимально точне вираження всіх планових показників і ресурсів у фінансових термінах.

Однією із головних функцій бюджетування як управлінської технології є прогнозування (фінансового стану, ресурсів, доходів і витрат). Саме цим бюджетування і є цінним для прийняття управлінських рішень. Звичайно, затверджені форми бухгалтерської звітності ніхто не скасовував. Будь-який фінансовий аналіз, детально розроблений інструментарій фінансового менеджменту цінні лише тоді, коли є необхідні вихідні дані, тобто дані про очікуваний в майбутньому, а не про минулий фінансовий стан підприємства. Якщо таких вихідних первинних даних немає, а оперувати лише показниками з минулого, то вся система управління фінансами виявляється неадекватною у відбитті поточного та майбутнього стану підприємства.

Роль системи управлінського обліку і бюджетування полягає в тому, щоб представити всю фінансову інформацію, показати рух коштів, фінансових ресурсів, рахунків і активів підприємства в максимально універсальній та зіставленій формах для будь-кого, представити відповідні показники господарської діяльності в найбільш прийнятному для прийняття ефективних управлінських рішень вигляді.

Бюджетування допомагає установити ліміти витрат ресурсів і нормативи рентабельності або ефективності за окремими видами товарів і послуг, видами бізнесу і структурних підрозділів підприємства. Усі показники якості і продуктивності праці, моніторинг процесів щодо їхньої зміни так чи інакше пов'язані із системою бюджетів.

Застосовувані у фінансовому плануванні види бюджету поділяють на чотири основні групи:

– основні бюджети (бюджет доходів і витрат, бюджет руху грошових коштів, розрахунковий баланс);

- операційні бюджети (бюджет продажу, бюджет прямих матеріальних витрат, бюджет управлінських витрат тощо);
- допоміжні бюджети (план капітальних (первісних) витрат, бюджети податків, кредитний план тощо);
- додаткові (спеціальні) бюджети (бюджети розподілу прибутку, бюджети окремих проектів і програм).

Усі ці бюджети потрібні для складання так званого зведеного виробничого чи основного бюджету (майстер-бюджету). Майстер-бюджет (зведений виробничий чи основний бюджет) – це сукупність взаємозалежних між собою трьох основних бюджетів компанії плюс набір операційних і допоміжних бюджетів, необхідних для їхнього складання. Майстер-бюджет може бути розроблений як для підприємства в цілому, так і для окремого бізнесу, що виділяється, наприклад, у центр фінансової відповідальності.

Операційні і допоміжні бюджети потрібні для ув'язування натуральних показників планування (кг, шт.) з вартісними, для більш точного складання основного бюджету, визначення найбільш важливих пропорцій, обмежень і допущень, що слід враховувати при складанні основного бюджету. Спеціальні бюджети (допоміжні і додаткові) необхідні для більш точного визначення цільових показників і нормативів фінансового планування, більш точного обліку особливостей національного оподаткування. Основні бюджети включають:

Бюджет доходів і витрат (бюджет прибутків і збитків) є найбільш розповсюдженим у нашій практиці і найбільш звичним для розуміння нашими керівниками будь-якого рівня управління. Призначення даного бюджету – показати співвідношення всіх доходів (виручки) від реалізації у плановий період з усіма видами витрат, що припускає понести в цей самий період підприємство, пов'язаними з одержанням доходів і з виділенням найбільш важливих (критичних) статей витрат. В бюджеті доходів і витрат дається прогноз вартості відвантаженої продукції відповідно до прогнозу продажу поза залежністю від умов її оплати. Основний зміст бюджету доходів і витрат – показати керівникам компанії ефективність її господарської діяльності в майбутній період; установити ліміти (нормативи) основних видів витрат, цільові показники, проаналізувати і визначити резерви формування і збільшення прибутку, оптимізації податкових та інших відрахувань у бюджет, можливості повернення позикових коштів, формування фондів нагромадження і споживання тощо. По суті, бюджет доходів і витрат – це прогнозування компанією структури собівартості продукції, що випускається (її вартості у відпускних цінах), на майбутній період з виділенням змінних і умовно-постійних витрат, валового, операційного, балансового і чистого прибутку.

Бюджет руху грошових коштів – це план руху розрахункового рахунку і наявних коштів у касі підприємства, що відбиває всі прогнозовані надходження і списання коштів у результаті господарської діяльності. Він показує можливі (передбачувані, виходячи з умов договорів чи контрактів) надходження авансів і передоплати за продукцію, що поставляється, наявних коштів, а також затримки надходжень за продукцію, відвантаженою раніше (дебіторська заборгованість). Складання бюджету руху грошових коштів

покликане забезпечити безумовну збалансованість надходжень і використання коштів підприємства на майбутній період. Бюджет руху грошових коштів відбиває потребу в зовнішньому фінансуванні (обсяг кредитів, інвестицій), а також сприяє більш точному визначенню обсягів зовнішнього фінансування. Його призначення полягає у забезпеченні збалансованості між надходженнями коштів (відповідних плановим доходам) і їх списанням (відповідно до запланованих витрат) компанією за бюджетними періодами.

Баланс – це прогноз співвідношення усього, що має бізнес у даний момент (усе майно, зобов'язання споживачів та ін.), тобто активів і всього того, що бізнес винен іншим, тобто пасивів (зобов'язань) перед постачальниками, бюджетом, банками й інвесторами. Прогноз цей робиться у відповідності зі сформованою (фактичною) структурою активів і пасивів і її найбільш імовірною зміною в процесі майбутньої реалізації іншого основного бюджету. Розрахунковий баланс складається з двох основних розділів: активів і пасивів, що повинні бути рівні між собою. Для бюджетування важливо, що в розрахунковому балансі відбиваються всі ресурси, які використовуються в даному бізнесі. Розрахунковий баланс може бути складений не тільки для юридичної особи, але і для будь-якого об'єкта господарювання, що приносить доходи, або прибуток і генерує грошові потоки. Без розрахункового балансу неможливо одержати вихідну інформацію для фінансового аналізу й оцінки інвестиційної привабливості проекту, контракту, підприємства тощо.

Розробка бюджетів забезпечує періодичне планування операцій підприємства, дає можливість передбачати майбутні проблеми і визначати найкращий шлях удосконалення стратегічної мети. Дуже важливим аспектом бюджетування є те, що воно змушує менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани і дає змогу усвідомити витрати, пов'язані з виконанням їх. Менеджери не завжди уявляють вартість своїх рішень. Бюджет сприяє кращому розумінню ними того, чого варті певні дії, і знаходженню спільної мови за оцінки запропонованих проектів. У процесі складання бюджету менеджер має змогу порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямів дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів.

Оскільки бюджети відображають майбутні операції фірми, то в міру здійснення цих операцій вони перетворюються на базу для оцінки діяльності менеджерів.

Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначити ефективність і результативність діяльності. Крім того, бюджети мотивують працівників підприємства на досягнення поставленої мети за умови, що вони брали участь у розробленні бюджету і зацікавлені в досягненні установлених показників.

На даному етапі визначається список операційних, фінансових і допоміжних бюджетів, що розробляються для кожного центру відповідальності і компанії в цілому. Перелік операційних бюджетів:

- бюджет продажу;
- бюджет виробництва;
- бюджет виробничих запасів;

- бюджет прямих витрат на матеріали;
- бюджет виробничих накладних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет комерційних витрат;
- бюджет управлінських витрат.

До числа фінансового бюджету відносяться:

- бюджет грошових коштів;
- прогнозний баланс;
- прогнозний звіт про прибуток, або бюджет доходів і витрат;
- податкові бюджети (ПДВ, податок на прибуток, штрафні санкції і пеня);
- інвестиційний бюджет.

Допоміжні бюджети складаються для планування невиробничих витрат (наприклад витрати на соціальну сферу).

У загальному випадку кожна структурна компонента компанії відповідальна за розробку бюджету і тому називається Центром бюджетної відповідальності.

Для *центрів фінансової відповідальності* відбувається консолідація бюджету ЦП і складаються:

- всі фінансові бюджети;
- всі необхідні (виходячи з характеру діяльності) операційні бюджети.

Для *центрів прибутку* складаються:

- бюджет доходів і витрат;
- операційні бюджети;
- бюджет капітальних витрат (інвестиційний бюджет).

Для *центрів доходу* складаються:

- бюджет продажу;
- бюджети операційних витрат;
- бюджет капітальних витрат.

Для *центрів витрат* розробляються тільки бюджети операційних витрат і інвестиційний бюджет.

6.3. Збалансування стратегічних цілей та ресурсів підприємства при формуванні стратегічного бюджету

Найбільш відповідальним та тривалим етапом стратегічного управління є реалізація стратегії підприємства, успішність якої залежить від обґрунтованості вибору стратегічної альтернативи, узгодженості розділів складеного стратегічного плану, його збалансованості з оперативним планом, відповідного фінансування реалізації стратегії та ефективності організації здійснення стратегічних заходів.

На етапі реалізації стратегій, як на рівні підприємства в цілому, так і на рівні його структурних підрозділів (функціональних, виробничих) вирішуються такі завдання:

- 1) визначення пріоритетності стратегій;
- 2) виявлення характеру зв'язків між стратегіями;
- 3) визначення заходів щодо реалізації кожної стратегії;

- 4) складання графіка термінів виконання стратегічних заходів;
- 5) розподіл відповідальності за виконання певних заходів щодо реалізації стратегії;
- 6) визначення джерел та обсягів необхідних інвестицій для забезпечення реалізації стратегії;
7. розподіл ресурсів підприємства;
8. формування системи стратегічних змін та «стартового майданчика».

Визначення пріоритетності стратегій передбачає структурування комплексу стратегій за першочерговістю реалізації та превалюючому значенню для успішного досягнення стратегічних цілей підприємства. Структурований комплекс стратегій підприємства доцільно відображати у вигляді «дерева стратегій».

Виявлення характеру зв'язків між обраними стратегіями сприяє запобіганню виникнення можливих проблем у процесі досягнення стратегічних цілей підприємства, обумовлених конфліктним характером зв'язку між стратегіями. Успішність реалізації загальної стратегії підприємства забезпечується комплементарним зв'язком з обраними функціональними та підприємницькими стратегіями.

Решта визначених завдань етапу реалізації стратегій пов'язана зі складанням стратегічного плану, календарного графіка виконання заходів, зі складанням стратегічного бюджету, що є невід'ємними елементами процесу стратегічного планування, а також – з формуванням організаційного механізму управління реалізацією стратегій підприємства.

Важливе значення на етапі реалізації стратегій підприємства належить ресурсному забезпеченню та фінансуванню цього процесу, що є однією із сфер стратегічних змін. На стадії реалізації стратегій мобілізація, розподіл та перерозподіл ресурсів повинні здійснюватись таким чином, щоб забезпечувати стратегічний ефект у досягненні цілей підприємства. Тому в процесі реалізації стратегії необхідним стає застосування такого інструменту, як бюджет.

Для фінансування заходів щодо реалізації стратегії складається стратегічний бюджет підприємства, який у літературі з управління розглядається не тільки як метод розподілу ресурсів для досягнення цілей, а як окремий цільовий бюджет, як процес систематичного зіставлення необхідних витрат з установленими цілями.

Стратегічний бюджет – є засобом розподілу ресурсів підприємства для досягнення стратегічних цілей за період реалізації стратегії. Отже, стратегічні цілі є вихідною основою стратегічного бюджетного планування підприємства, тобто правомірно стверджувати, що стратегічні цілі «керують» бюджетом підприємства. Стратегічний бюджет містить довгострокові інвестиції підприємства і спрямований на формування потенціалу прибутку. Особливості стратегічного бюджету проявляються у часовому періоді дії, рівні агрегації інвестицій за напрямками розвитку підприємства, об'єктах спрямованості, «відповідальності» за успіх діяльності підприємства. Доцільність виділення стратегічного бюджету обумовлена тим, що розробка стратегічного бюджету обов'язково надає кількісну визначеність

стратегічним орієнтирам підприємства, виражає у вартісній формі стратегічну програму дій з усіх напрямків функціонування підприємства та його структурних підрозділах. Тому стратегічний бюджет можна інтерпретувати як програмний бюджет підприємства, як «бюджет розвитку підприємства», оскільки він слугує підставою для контролю за реалізацією стратегій підприємства. Таким чином, стратегічний бюджет підприємства призначений для обґрунтування витрат на реалізацію стратегії та формування основи для контролю реалізації стратегії.

Відповідно до наукової позиції І. Ансоффа стратегічний бюджет передбачає такі напрями :

- 1) інвестиції для покращання конкурентних позицій у стратегічних зонах господарювання;
- 2) інвестиції для поширення стратегічних зон господарювання шляхом географічної експансії;
- 3) інвестиції на розвиток або вихід із неперспективних стратегічних зон господарювання.

Кожний напрям інвестицій у стратегічному бюджеті підприємства має певні особливості, які, на наш погляд, полягають у наступному.

Так, покращання конкурентних позицій підприємства в стратегічних зонах господарювання потребує створення та підтримки конкурентних переваг, що пов'язано з глибоким проникненням на ринок (концентрація), інтеграційними процесами та реструктуризацією підприємства. Ці напрями створення конкурентних переваг підприємства потребують інвестицій в здебільшого на придбання нематеріальних активів, цінних паперів, а також на способи просування товарів.

Поширення стратегічних зон господарювання підприємства шляхом географічної експансії може здійснюватись шляхом опанування нових сегментів ринку, захоплення нових ринків, що передбачає поширення та поглиблення асортименту товарів, проведення агресивної реклами та інших засобів просування товарів. Ці напрями потребують інвестицій в здебільшого основному на збільшення обігових коштів підприємства.

Розвиток нових стратегічних зон господарювання підприємства передбачає здійснення диверсифікації (конгломеративної, концентричної) ринків або технологій. Цей напрям обумовлює значні інвестиції в нові технології підприємства.

Кожний напрям стратегічного бюджету підприємства має відповідні фінансові характеристики щодо обсягу фінансових ресурсів, забезпечення фінансової синергії та рівня ризику, які наведено в табл. 6.2.

За фінансовими характеристиками напрямів стратегічного бюджету найбільш значними за обсягом та ризиком для підприємства є інвестиції для поширення та розвитку стратегічних зон господарювання.

Фінансування обраної стратегії підприємства передбачає розподіл довгострокових інвестицій та збалансування з розміром оперативних бюджетів кожного структурного підрозділу підприємства.

Схематично взаємозв'язок стратегічного бюджету з оперативним бюджетом підприємства відображений на рис. 6.1.

Таблиця 6.2

Фінансові характеристики напрямів стратегічного бюджету підприємства

Характеристики	Напрями стратегічного бюджету		
	Інвестиції для покращення конкурентних позицій у стратегічних зонах господарювання	Інвестиції для поширення стратегічних зон господарювання шляхом географічної експансії	Інвестиції на розвиток нових стратегічних зон господарювання
Обсяг необхідних фінансових ресурсів	Помірний	Значний	Дуже значний
Наявність фінансової синергії	Відсутня	Наявна	Наявна
Ступінь обумовленого ризику	Невисокий	Високий	Дуже високий

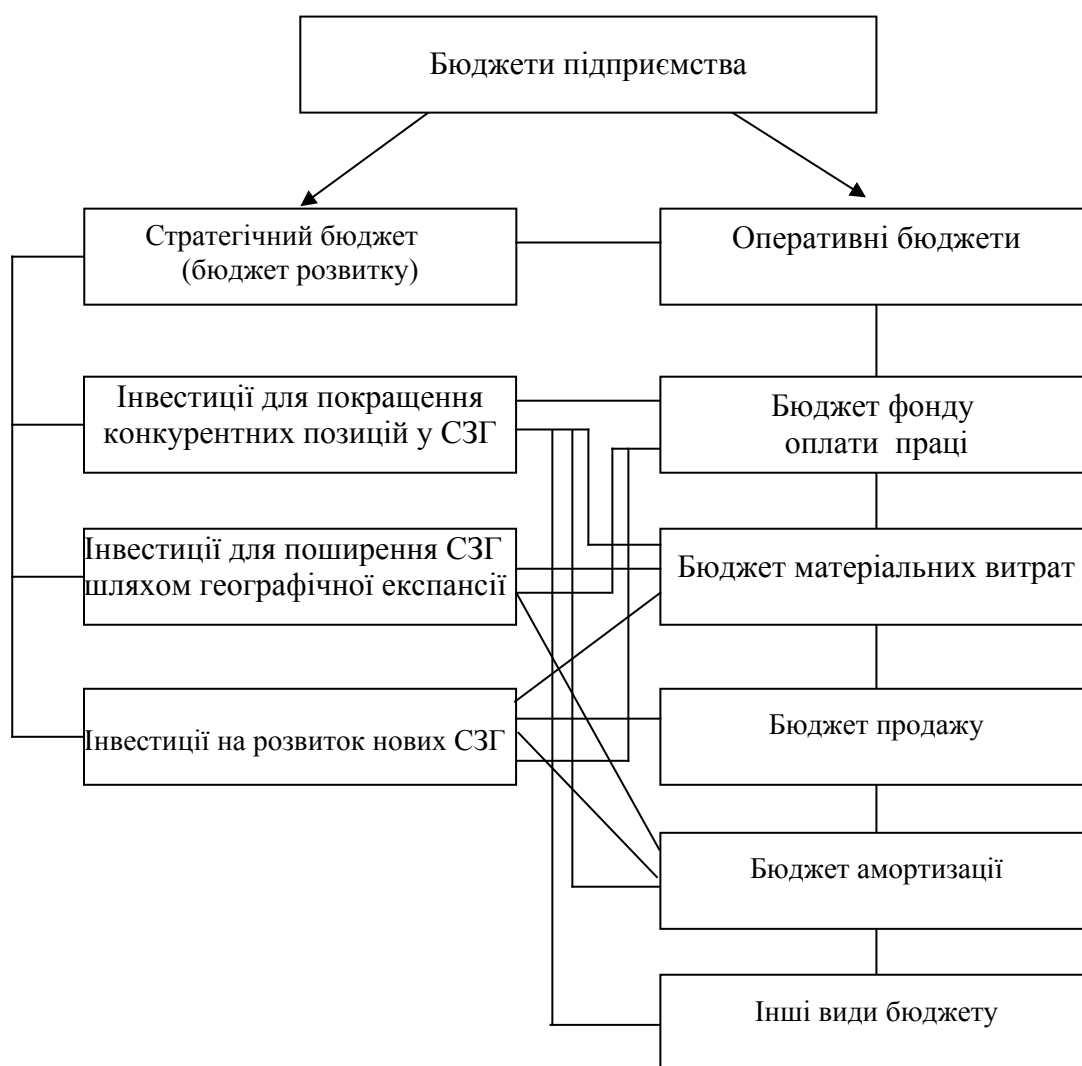


Рис. 6.1. Система бюджетів підприємства

Декомпозиція стратегічного бюджету підприємства здійснюється через взаємозв'язок із оперативними бюджетами. Для узгодження стратегічного та оперативного бюджетів підприємства процес їх складання здійснюється в такій послідовності:

1. Визначення по кожному завданню відповідно до стратегічних цілей по тактичних діях потреби в ресурсах за видами та обсягом. Отже, кожний структурний підрозділ (функціональний, виробничий) підприємства складає оперативний кошторис.

2. Оцінка наявних ресурсів підприємства та визначення джерела надходження кожного виду ресурсів у певному обсязі. Отже, формуються оперативні бюджети кожного структурного підрозділу та підприємства в цілому. Оперативні бюджети (виконавчі) мають спрямованість на забезпечення ефективності діяльності підприємства.

3. Складання стратегічного бюджету, тобто визначення потреб та джерел довгострокових інвестицій.

У процесі складання стратегічного плану та бюджету підприємства забезпечується участь і вищого керівництва, і керівників підрозділів, і виконавців.

Процес складання стратегічного бюджету підприємства здійснюється за такими стадіями:

1. Визначення потреб у стратегічних ресурсах (обсяг, вид) за кожною метою, стратегією, в розрізі кожного структурного підрозділу підприємства.

2. Зведення потреб у стратегічних ресурсах (обсяг, види) в цілому по підприємству.

Визначення потреб у стратегічних ресурсах за структурними підрозділами та підприємству в цілому доцільно подати у формі табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Орієнтовна форма для визначення потреб у стратегічних ресурсах певного структурного підрозділу (підприємства)

Стратегічна мета	Стратегії	Заходи, дії	Ресурси (вид, обсяг)	Термін виконання
1. Мета А 2. ...	1. Стратегія А 2. ...	Заходи відповідно до стратегії А	Ресурси відповідно до кожного заходу, дії	Термін виконання по кожному стратегічному заходу, стратегії в цілому
Усього	—	—	Обсяг ресурсів за видами	—

3. Оцінка наявності стратегічних ресурсів підприємства. Визначення наявності необхідного обсягу ресурсів за видами та їх оцінка щодо відповідності потребам підприємства. Наявність певних видів ресурсів у певному обсязі визначає певні можливості підприємства щодо досягнення установлених стратегічних цілей.

4. Зіставлення потреби в стратегічних ресурсах та їх фактичної наявності на підприємстві, яке дає можливість визначити шляхи формування необхідних стратегічних ресурсів.

5. Визначення джерел та термінів формування стратегічних ресурсів, витрат на придбання ресурсів та їх розподіл. Для цього складається стратегічний бюджет підприємства за такою формою (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Орієнтовна форма стратегічного бюджету підприємства

Стратегічна мета	Джерела формування ресурсів	Використання ресурсів
------------------	-----------------------------	-----------------------

1. Ціль	1. Перелік джерел формування необхідних ресурсів	1. Перелік напрямів використання ресурсів
------------------	---	--

Формування, розподіл та використання певних стратегічних ресурсів (S) за видами та обсягом здійснюється за етапами, які визначені терміном реалізації стратегії (t) відповідно до стратегічного плану (Π).

6. Зведення необхідних інвестицій здійснюється за трьома напрямками бюджету розвитку підприємства.

За пріоритетними напрямками може здійснюватись перерозподіл інвестицій підприємства.

Складений стратегічний бюджет підприємства використовується не тільки як план фінансування реалізації стратегії, а ще й як об'єкт стратегічного контролю. Причому в процесі реалізації стратегії припускається часткова або кардинальна зміна бюджету розвитку підприємства. Так, часткова зміна стратегічного бюджету може відбуватись за умов коректування цілей, стратегій підприємства. Кардинальний перерозподіл ресурсів у рамках існуючого стратегічного бюджету здійснюється за умов зміни стратегії підприємства. Коригування стратегічного бюджету підприємства також може бути обумовлено змінами ринкової ситуації, інфляції, доходів підприємства. Таким чином, у процесі реалізації стратегії підприємства стратегічний бюджет може змінюватись, тобто забезпечується гнучкість як невід'ємна його риса у ринкових умовах.

6.4. Особливості складання річного бюджету

При визначенні ступеня деталізації майбутньої системи бюджету потрібно брати до уваги наступні особливості.

1) зайва подробиця приводить не до збільшення, а до зниження точності прогнозу. Наприклад, бюджет продажу, складений за групами продукції на підставі статистики й аналізу ринку, буде точнішим, ніж планування продажу за товарними позиціями. Це пов'язано з тим, що часто дуже важко визначити місткість ринку і спрогнозувати його зміну для кожної позиції асортименту в декілька сотень або навіть тисяч найменувань, а динаміка продажу попередніх періодів не завжди показова;

2) річний бюджет не може бути керівництвом до дії, від якого не можна відступати ні на крок. Бюджет компанії на рік визначає напрям і найвірогідніший шлях розвитку з можливими відхиленнями в допустимих межах.

При впровадженні системи річного бюджету розв'язується тільки частина задач короткострокового планування. Задачі, для яких необхідний докладний прогноз діяльності, розв'язуються за допомогою технології місячного бюджетування.

Інша важлива особливість річного бюджету – системність планування діяльності компанії. По-перше, річний бюджет повинен вписуватися в систему

довгострокового планування і стратегічного управління компанією. По-друге, бюджет повинен охоплювати всі сфери діяльності і підрозділу компанії, як основні, так і допоміжні. По-третє, система повинна містити операційний і фінансовий бюджет, в яких необхідно окремо планувати момент виникнення витрат або факт відвантаження й оплати (перехід грошей).

Розробка річного бюджету переслідує дві основні цілі:

1) стратегічну – установлення цільових показників розвитку підприємства за рік (наприклад у вигляді сумарного річного прибутку), щоб власник міг планувати, як розпорядитися заробленим підприємством прибутком;

2) тактичну – наперед (ще до початку планового періоду) передбачити можливий дефіцит грошей, щоб знайти джерело додаткового фінансування або напрям інвестування тимчасових вільних грошових коштів.

У загальному випадку рекомендується два способи складання бюджету: фіксований за часом (статичний) і плаваючий. Для першого планового періоду приймається як один рік – календарний або фінансовий. При календарному варіанті період планування починається з 1 січня і закінчується 31 грудня, при фінансовому – це той же повний рік, який може початися іншою датою, але закінчитися через 365 (366) днів. У плаваючому бюджеті план складається не на рік, а на 12 найближчих місяців. Планування починається з найближчого наступного місяця і закінчується рівно через рік, тобто фірма формує власні бюджети після закінчення кожного місяця, пересуваючи плановий період на місяць вперед.

Класична система річного бюджету має наступні особливості:

- бюджет складається на рік з розбиттям за місяцями;
- для кожного центру прибутку складається окремий бюджет, який згодом консолідується до зведеного бюджету по компанії;
- планування витрат може здійснюватися за відділами і службами, якщо ставиться задача контролювати витрати кожного відділу, або в цілому за підрозділами;
- витрати плануються тільки за значущими статтями, всі невеликі статті групуються і плануються однією сумою; при плануванні витрати розподіляються на змінні і постійні;
- продаж плануються за групами продукції або за топ-позиціями (позиції, частка продажу яких складає 80% загального продажу по компанії); асортиментні позиції, обсяг продажу за якими незначний, згортається в групу "інші".
- перелік груп або топ-позицій не повинен бути великим, щоб система була гнучкою до змін;
- розробляється єдиний формат бюджетних таблиць для всіх центрів відповідальності.

6.5. Основні задачі місячного бюджетування

Місячний бюджет – це детальний план діяльності компанії на місяць, представлений у вигляді системи взаємопов'язаних початкових і результуючих

блоків. Місячний бюджет складається на базі річного бюджету з глибшою деталізацією і уточненням планованих даних на рік. Оскільки на місяць нескладно скласти докладний план дій, місячний бюджет повинен бути максимально, хоча і в розумних межах, деталізований. Необхідно зіставляти вигоди від деталізації даних з витратами часу і ресурсів на розробку місячного бюджету.

Основними задачами місячного бюджетування є:

- уточнення і коректування даних річного бюджету;
- управління витратами – "витрачати тільки те, що було заплановане";
- управління грошовими коштами – витрачання грошових коштів на основі планованих значень;
- контроль своєчасності надходження грошей;
- забезпечення позитивного грошового рахунку – можливість наперед передбачити необхідність короткострокового фінансування при появі дефіциту грошових коштів;
- оптимізація запасів – на складі зберігається тільки та сировина, яка планується використовуватися у виробництві в бюджетному місяці;
- ефективне управління закупівлями – замовляється тільки те, що потрібне для виробництва, поставка здійснюється в потрібні терміни;
- ефективний розподіл товару в системі – товар розподіляється між підрозділами відповідно до їхнього бюджету продажу (особливо важливо для торгових компаній з розгалуженою структурою філіалів);
- мотивація співробітників – заохочення за виконання плану, стягнення за зрив.

Місячний бюджет не повинен існувати окремо від річного, він повинен уточнювати і доповнювати його.

6.6. Бюджетування капітальних інвестицій

Бюджетування капітальних інвестицій (*Capital Budgeting*) – процес виявлення, оцінювання, планування й фінансування значних інвестиційних проектів.

Бюджетування капітальних інвестицій охоплює:

- визначення потенційних проектів капітальних інвестицій;
- калькулювання витрат і доходів, пов'язаних зі здійсненням проектів;
- оцінку запропонованих проектів;
- складання бюджету капітальних інвестицій;
- переоцінку вже ухвалених проектів.

Бухгалтери-аналітики найчастіше не беруть участі у першій стадії проекту, але облікова інформація є вкрай необхідною на всіх наступних стадіях бюджетування капітальних інвестицій.

Пропозиції стосовно капітальних інвестицій виникають на різних рівнях управління і в різних підрозділах підприємства.

Пропозиції щодо придбання дочірніх компаній або будівництва нових підприємств здебільшого ініціює вище керівництво. Необхідність придбання нового обладнання або заміни існуючого може бути обґрунтована підрозділами, яким це обладнання потрібне.

Усі запропоновані проекти капітальних інвестицій надходять для оцінювання групі аналітиків або безпосередньо вищому керівництву. З усіх запропонованих проектів керівництво має обрати ті проекти, які якомога повніше задовольняють потреби компанії. Для цього треба знати витрати і вигоди, обумовлені здійсненням кожного проекту.

При доборі проектів капітальних інвестицій необхідною умовою є відшкодування інвестицій за рахунок вигод, отриманих від використання їх.

Вигода від використання об'єктів капітальних інвестицій звичайно виступає у вигляді економії витрат або додаткового прибутку. Якщо нове обладнання придбано для автоматизації ручних операцій, його застосування сприятиме економії витрат внаслідок зниження витрат на експлуатацію. Своєю чергою, придбання нового обладнання для нарощування виробничої потужності забезпечує додатковий прибуток від реалізації продукції внаслідок збільшення обсягу продажу. Цей додатковий прибуток є різницею між додатковими надходженнями від реалізації продукції й додатковими витратами на її виготовлення. Найчастіше для оцінювання проектів капітальних вкладень використовують показник чистих грошових потоків, тобто чистих грошових надходжень і чистих інвестицій.

Чисті грошові надходження (Net Cash Inflow) – це сума, на яку додаткові грошові надходження перевищують додаткові грошові витрати за певний період або сума економії грошових витрат за цей період. Слід мати на увазі таке: якщо об'єкт капітальних інвестицій має значну ліквідаційну вартість наприкінці терміну його експлуатації, то чисту ліквідаційну вартість теж розглядають як додаткові грошові надходження на момент реалізації активів.

Чисті грошові надходження порівнюють з чистими інвестиціями на здійснення проекту.

Чисті інвестиції (Net Investments) – сума додаткових грошових коштів, спрямованих на здійснення проекту капітальних інвестицій.

Зокрема, якщо придбання нового обладнання супроводжується реалізацією старого обладнання, то при визначенні чистих початкових інвестицій виручка від продажу останнього вираховується з суми інвестицій у нове обладнання. При цьому треба пам'ятати, що хоча йдеться про капітальні вкладення, інвестиції для здійснення проекту можуть включати не тільки вартість будівництва, обладнання або перепідготовку кадрів, а й вкладення коштів у додаткові товаро-матеріальні запаси, дебіторську заборгованість та інші активи (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Склад грошових потоків, пов'язаних з капітальними інвестиціями

Грошові потоки

Надходження коштів	Видаток коштів
Додаткові доходи	Початкові інвестиції
Зниження витрат	Зростання робочого капіталу
Ліквідаційна вартість	Ремонт і обслуговування
Вивільнення робочого капіталу	Додаткові операційні витрати

Проблема визначення витрат і вигод при інвестуванні насамперед зумовлена тривалістю й невизначеністю періоду використання об'єкта капітальних інвестицій. Цей період часто перевищує 15 або 20 років й установити його досить чітко надто складно. Разом з тим цей показник має важливе значення для розрахунку майбутніх грошових надходжень. Якщо проект капітальних інвестицій передбачає придбання обладнання, то періодом використання об'єкта капітальних інвестицій звичайно є термін корисної експлуатації цього обладнання.

Однак за умов науково-технічного прогресу моральне старіння обладнання нерідко зумовлює потребу передчасної заміни його. Тому додаткові грошові надходження від використання обладнання припиняються до завершення періоду його фізичного старіння. Поряд з цим існує проблема оцінки проектів, ефект від використання яких не можна відобразити у формі прибутку або економії витрат. Прикладом таких проектів є капітальні інвестиції, пов'язані з охороною природи, праці або здійсненням соціальних заходів. Для таких проектів потрібні інші (нефінансові) підходи до оцінки вигод.

Усі методи оцінки проектів капітальних інвестицій можна поділити на дві категорії (табл. 6.6):

- 1) методи дисконтування грошових потоків;
- 2) методи, що ігнорують вартість грошей з урахуванням часу.

Таблиця 6.6

Класифікація методів оцінки проектів капітальних інвестицій

Методи оцінки проектів капітальних інвестицій	
Методи дисконтування грошових потоків	Методи, що не враховують вартість грошей у часі
Чиста теперішня вартість	Період окупності
Внутрішня норма прибутковості	Облікова норма прибутковості

Методи дисконтування грошових потоків (Discounted Cash Flow Techniques) – це методи, які використовують концепцію вартості грошей з урахуванням часу для оцінювання проектів капітальних інвестицій.

Отже, для осмислення й застосування цих методів потрібне чітке розуміння концепції.

6.7. Концепція вартості грошей з урахуванням часу

Вартість грошей з обліком часу (Time Value of Money) – сума доходу на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за певний період часу.

Зміну вартості грошей часто пов'язують зі зниженням купівельної спроможності їх у результаті інфляції. Водночас не тільки інфляційні процеси визначають зміну вартості грошей. Слід також зважати на фактор невизначеності, присутній у області економічних відносин. Для інвестора завжди існує ризик втратити вкладені кошти внаслідок майбутніх подій, які важко було передбачити (банкрутство, стихійне лихо тощо). Проте навіть за відсутності інфляції та ризику основною причиною того, чому "гроші сьогодні" краще, ніж гроші, які будуть отримані в майбутньому, є те, що "сьогоднішні" гроші можна вигідно вкласти і мати з них певний дохід у вигляді відсотків. Тому виміром часової вартості грошей є сума відсотка на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за цей період часу.

Часову вартість грошей можна розрахувати двома способами: на підставі простого або складного відсотка.

Простий відсоток розраховують множенням основної (інвестованої) суми на відсоткову ставку та період інвестицій. Тобто простий відсоток нараховується тільки на початкову суму (внесок, позику тощо).

Складний відсоток (Compound Interest) – це відсоток, який нараховують на початкову суму та на раніше нараховані відсотки. У разі довгострокових інвестицій переважно використовують складні відсотки, які дають більший дохід, ніж прості.

Майбутня вартість (Future Value) – це вартість інвестицій через визначений період часу з урахуванням певної ставки відсотка.

Теперішня вартість (Present Value) – це вартість майбутніх грошових потоків на теперішній час. Для визначення теперішньої вартості інвестицій необхідно з суми майбутніх грошових надходжень вирахувати суму відсотків, нарахованих за певною ставкою (t_x), за певний період (i). Процес коректування майбутніх грошових надходжень для визначення теперішньої вартості називають **дисконтуванням**.

Дисконтування (Discounting) – процес визначення теперішньої вартості майбутніх грошових потоків. Відповідно, ставку відсотка, яку використовують для дисконтування, називають **ставкою дисконту (Discount Rate)**.

Теперішню вартість інвестицій можна обчислити за формулою:

$$PV_i = CF_i \frac{1}{(1 + t_x)^i}, \quad (6.1)$$

де PV_i – величина теперішньої вартості в i -му році прогнозування (чи розрахунку);

CF_i – величина грошового потоку в i -му періоді;

t_x – ставка дисконтування;

i – індекс періоду прогнозування (розрахунку) теперішньої вартості.

Ануїтет (Annuity) – це серія рівновеликого платежу (або надходжень), що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду.

Якщо момент оцінювання анuitету передує моменту першої виплати або збігається з ним, тоді дисконтована величина анuitету є його теперішньою вартістю.

Відповідно, **майбутня вартість анuitету (Future Value of Annuity)** – це вартість анuitету на момент останньої виплати.

Припустимо, що за три роки щорічний внесок (наприкінці року) в банк на депозитний рахунок становив 1 000 дол., а відсоток нараховували за ставкою 10% річних.

Графічно точки часу, в яких визначається теперішня і майбутня вартість виплат, можна показати так:



Для визначення майбутньої вартості анuitету необхідно розрахувати майбутню вартість кожної виплати і підсумувати отримані результати.

Теперішня вартість анuitету (Present Value of Annuity) – це дисконтована сума анuitету на дату останньої виплати.

Для визначення теперішньої вартості анuitету (PVA) необхідно обчислити теперішню вартість кожної виплати і підсумувати отримані результати. Необхідність дисконтування при оцінюванні інвестиційних проектів зумовлена тим, що, розглядаючи проекти капітальних інвестицій, слід зіставити їх вигоди з іншими ймовірними проектами. Визначивши теперішню вартість проекту з високим ризиком, ми можемо зіставити її із сумою, яку треба вкласти в надійні цінні папери, щоб за того самого відсотка і за той самий період отримати ту саму суму грошових надходжень, але з меншим ризиком.

Таке зіставлення дає можливість визначити, чи виправданий ризик і чи варто приймати той чи інший проект. Однак виникає питання: яку відсоткову ставку (ставку дисконту) використати для визначення теперішньої вартості проекту капітальних інвестицій.

Ставкою дисконту, зокрема, може бути:

- кредитна ставка банку;
- середньозважена вартість капіталу;
- альтернативна вартість капіталу;
- внутрішня норма прибутковості.

Ставка дисконту, що використовується для визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень при оцінюванні проектів капітальних інвестицій, здебільшого базується на вартості капіталу компанії.

Вартість капіталу (Cost of Capital) – це комбінований (середньозважений) відсоток прибутку, що його компанія має сплачувати своїм інвесторам.

6.8. Методи оцінювання проектів капітальних інвестицій

Найпоширенішими методами оцінювання, що передбачають дисконтування грошових потоків, є: чиста теперішня вартість та внутрішня норма прибутковості (див. додаток Ж).

Чиста теперішня вартість (Net Present Value) – це різниця між теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень і теперішньою вартістю чистих інвестицій. Математично цей показник можна описати таким чином:

$$NPV = \sum_{i=1}^{t_{\text{ок}}} PV_i - I, \quad (6.2)$$

де PV_i – величина теперішньої вартості в i -му році прогнозування;
 I – обсяг інвестицій;
 $t_{\text{ок}}$ – період окупності.

Для визначення чистої теперішньої вартості (ЧТВ) проекту капітальних інвестицій майбутні грошові надходження дисконтуються за допомогою відповідної ставки дисконту. Потім із суми розрахованої таким чином теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень вираховують теперішню вартість чистих початкових інвестицій. Якщо отримана в такий спосіб чиста теперішня вартість проекту більша або дорівнює нулю, це означає, що даний проект забезпечує компанії та її інвесторам необхідний прибуток, тому його можна прийняти. Якщо ЧТВ має негативне значення, то, відповідно, цей проект не слід приймати, бо він не забезпечує мінімально необхідної прибутковості інвестицій. Розрахунок чистої теперішньої вартості з огляду на інфляцію.

Для урахування впливу інфляції слід скоректувати майбутні грошові надходження і ставку дисконту. Ставку дисконту коректують шляхом визначення номінальної норми прибутковості, що обчислюється за формулою:

$$\text{Номінальна норма прибутковості} = (1 + \text{Реальна норма}) \times (1 + \text{Відсоток інфляції}) - 1 \quad (6.3)$$

Аналіз чутливості чистої теперішньої вартості проекту. У процесі реалізації проекту під впливом різних непередбачених обставин можуть виникати відхилення від попередніх оцінок майбутніх грошових потоків. Факторами, які найбільшою мірою можуть впливати на ефективність проекту, є:

- фізичний обсяг продажу продукції або послуг;
- ціна реалізації продукції (послуг);
- величина операційних витрат;
- сума інвестицій;
- вартість капіталу (ставка дисконту).

Аналіз чутливості ЧТВ (NVP Sensitivity Analysis) – вивчення ймовірного впливу зміни початкових оцінок і припущень на чисту теперішню вартість проекту.

Внутрішня норма прибутковості (Internal Rate of Return – IRR) – це ставка дисконту, за якої чиста теперішня вартість проекту капітальних інвестицій дорівнює нулю. Інакше кажучи, це ставка дисконту, за якої грошові надходження дорівнюють початковим інвестиціям. Цей показник іноді називають внутрішнім коефіцієнтом окупності або дисконтованою нормою прибутку.

Внутрішня норма прибутковості характеризує максимальну вартість капіталу для фінансування інвестиційного проекту. Внутрішню норму прибутковості порівнюють з мінімальною нормою прибутковості, яка звичайно ґрунтується на вартості капіталу фірми й використовується для добору перспективних проектів капітальних вкладень. Таку мінімальну норму прибутковості часто називають ставкою відсікання оскільки вона проводить межу між прибутковими й неприбутковими проектами. Ті проекти, внутрішня норма прибутковості яких перевищує ставку відсікання, забезпечують позитивну чисту теперішню вартість, тобто є прибутковими. І навпаки, проекти, внутрішня норма прибутковості яких нижча за ставку відсікання, не можуть бути прийняті, оскільки мають негативну чисту теперішню вартість.

За умов ануїтету для визначення внутрішньої норми прибутковості (ВНП) можна використати рівняння:

$$\sum_{i=1}^{t_{\text{вс}}} PV_i = I. \quad (6.4)$$

Серед методів, що не враховують вартості грошей з урахуванням часу, найпоширенішими є період окупності й облікова норма прибутковості.

Період окупності (Payback Period) – період часу, необхідний для повного відшкодування інвестицій за рахунок чистих грошових надходжень від їх використання. За умов ануїтету період окупності обчислюють як відношення суми інвестицій до річної суми грошових надходжень

$$\text{Період окупності} = \text{Інвестиції} / \text{Чисті річні надходження}. \quad (6.5)$$

Період окупності не враховує ліквідаційну вартість, бо вона завжди перебуває за межами періоду окупності. Період рятуння інвестицій передбачає, що об'єкт інвестування має ліквідаційну вартість на будь-який момент, якщо керівництво вирішить припинити здійснення проекту й повернути інвестовані кошти.

Дисконтований період окупності (Discounted Payback Period) – період часу, необхідний для відшкодування дисконтованої вартості інвестицій за рахунок теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень. Отже, для визначення цього показника насамперед слід продисконтувати грошові надходження. Навіть за умов ануїтету необхідно дисконтувати кожен суму надходжень окремо.

Період рятуння інвестицій (Bailout Period) – це період часу, необхідний для відшкодування інвестицій за рахунок отриманих грошових надходжень від їх використання та ліквідаційної вартості об'єкта інвестування. Цей показник, на відміну від періоду окупності, враховує не лише чисті грошові надходження від реалізації проекту, а й ліквідаційну вартість об'єкта інвестування.

Облікова норма прибутковості (Accounting Rate of Return) – відношення величини середнього чистого прибутку, отриманого в результаті капітальних інвестицій, до середньої або первісної вартості інвестицій.

Розрахунок облікової норми прибутковості на основі первісної вартості інвестицій здійснюють за формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Облікова норма прибутковості} = \\ & = \text{Середній чистий прибуток} / \text{Інвестиції}. \end{aligned} \quad (6.6)$$

Середній чистий прибуток визначають за формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Середній чистий прибуток} = \\ & \text{Чистий прибуток} / \text{Кількість років}. \end{aligned} \quad (6.7)$$

У практиці більш поширено є розрахунок облікової норми прибутковості на основі середньої вартості інвестицій. У разі застосування методу прямолінійної амортизації середню вартість інвестицій можна визначити за такою формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Сер. вартість інвестицій} = \\ & = \text{Первісна вартість} + \text{Ліквідаційна вартість} / 2. \end{aligned} \quad (6.8)$$

Включення ліквідаційної вартості у наведену формулу пов'язане з тим, що зона може зменшити початкові інвестиції або підвищити грошовий потік у майбутньому при заміні обладнання.

6.9. Раціонування капіталу та подальший аудит

Раціонування капіталу (Capital Rationing) – процес вибору найліпшого серед кількох прибуткових інвестиційних проектів за умов обмеженого фінансування.

Необхідність раціонування зумовлена обмеженням суми коштів, що їх може інвестувати компанія. Це обмеження може існувати через внутрішні причини (інвестиційна політика керівництва компанії) або через зовнішні фактори (неможливість залучити кошти кредиторів). За умов обмежених ресурсів потрібна всебічна оцінка проектів капітальних інвестицій.

Оцінювання ЧТВ імовірних проектів капітальних інвестицій можна здійснити двома шляхами:

- 1) повного аналізу;
- 2) диференціального аналізу.

Метод повного аналізу передбачає розрахунок теперішньої вартості всіх грошових потоків кожного проекту. При застосуванні диференціального аналізу дисконтують лише різницю між грошовими потоками існуючих проектів.

Індекс прибутковості (Profitability Index – PI) – співвідношення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень і чистих інвестицій:

$$PI = \frac{\sum_{i=1}^{t_{\text{нб}}} PV_i}{I}. \quad (6.9)$$

Коефіцієнт окупності з урахуванням реінвестицій РВКО, RIRR (Reinvestment Internal Rate of Return). Цей метод оцінки ефективності інвестиційного проекту розглядає чистий грошовий потік (*Cash Flow*) в майбутньому (*Future Value*) при обраній ставці норми прибутку r , яку можна очікувати підприємству від своїх інвестицій. При розрахунку *RIRR* використовується формула складних відсотків і майбутня вартість FV розраховується за формулою:

$$FV = \sum_{i=1}^n CF_i (1 + k)^{n-i}, \quad (6.10)$$

де FV – кінцева майбутня вартість для майбутнього потоку;
 k – ставка реінвестування;
 i – індекс періоду розрахунку майбутнього значення грошового потоку;
 n – кількість років у періоді прогнозування, тоді для кожного значення може бути знайдений поточний індекс розрахунку.
RIRR розраховується за формулою:

$$RIRR = \left(10^{\lg\left(\frac{FV}{I}\right)/n} - 1 \right) \cdot 100\%, \quad (6.11)$$

де $RIRR$ – модифікована внутрішня норма доходу;
 FV – майбутня вартість грошового потоку;
 I – інвестиційні витрати;
 n – період життєвого циклу проекту або період часу окупності проекту – $T_{\text{ок}}$.

Подальший аудит (Post-Implementation Audit) – аналіз завершених проектів капітальних інвестицій шляхом зіставлення очікуваних і фактичних результатів.

Оскільки оцінка майбутніх грошових потоків на стадії бюджетування капітальних інвестицій може значно відрізнятись від фактичних грошових потоків, великі компанії широко застосовують подальший аудит у процесі впровадження проектів та після їх завершення. Подальший аудит включає:

- порівняння прогнозів і фактичних результатів для кожного з елементів проекту, тобто обсягу продажу, ціни, витрат, інфляції тощо;
- огляд методів прогнозування, застосовуваних на стадії оцінювання проектів;
- огляд джерел інформації, використаних для оцінки проектів;
- огляд відповідності використаних оцінок (період окупності, дисконтовані грошові потоки тощо);

- огляд непередбачених факторів, що виникли в процесі здійснення проекту;
- огляд процесу прийняття рішення в світлі наявних даних.

Виявлення відхилень фактичних грошових потоків від очікуваних і аналіз причин виникнення дає можливість уникнути помилок у майбутньому, сприяє підвищенню якості процесу планування капітальних інвестицій.

Практичний досвід свідчить, що подальший аудит уможливилює:

- поліпшення планування капітальних інвестицій;
- виявлення й стимулювання найкращих аналітиків;
- підвищення дисциплінованості в процесі оцінювання проектів капітальних інвестицій.

Питання для самоконтролю

1. Що таке бюджетування, бюджет, бюджетний період?
2. Що є метою бюджетування?
3. Які стадії охоплює процес бюджетування?
4. Що виступає об'єктом бюджетування?
5. Які існують підходи до організації процесу бюджетування?
6. В яких напрямках здійснюють бюджетування?
7. Що таке генеральний бюджет і які дві групи бюджетів він в себе включає?
8. Назвіть чотири групи видів бюджету, застосовувані у фінансовому плануванні. Для чого потрібні усі ці бюджети?
9. Що включають в себе основні бюджети?
10. Що таке бюджетування капітальних інвестицій?
11. Наведіть приклади грошових потоків (надходжень та платежу) в процесі інвестування.
12. Що таке дисконтування? Для чого його застосовують у процесі прийняття управлінських рішень?
13. Як і для чого визначають чисту теперішню вартість проекту капітальних інвестицій? Наведіть приклад.
14. Що таке внутрішня норма прибутковості? Як розрахувати цей показник?
15. Як визначити період окупності проекту капітальних інвестицій? У чому полягають переваги і вади цього показника ?
16. Що таке період рятунку інвестицій?
17. Що таке облікова норма прибутковості? Наведіть приклад обчислення цього показника.
18. Що таке аналіз чутливості проекту капітальних інвестицій ?
19. Що таке раціонування капіталу? Чим воно зумовлене?
20. Які фактори слід брати до уваги в процесі раціонування капіталу? Наведіть приклади.
21. Що таке індекс прибутковості? Для чого застосовують цей показник?
22. Якими методами здійснюють аналіз альтернативних проектів?
23. Що таке модифікована внутрішня норма прибутковості? Як розрахувати цей показник?

24. Коли та з якою метою здійснюють подальший аудит проектів капітальних інвестицій?

Тести

1. Процес коректування майбутньої вартості грошових потоків для визначення теперішньої вартості їх називають:

- а) коригуванням;
- б) ануїтетом;
- в) дисконтуванням;
- г) індексацією;
- д) симуляцією.

2. Бюджет непрямих матеріалів і непрямой зарплати є :

- а) бюджетом загально виробничих витрат;
- б) бюджетом грошових коштів;
- в) бюджетом адміністративних витрат;
- г) зведеним бюджетом;
- д) бюджетом витрат на збут.

3. Який із наведених документів містить базову інформацію для планування прямих матеріальних витрат, прямих витрат, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат:

- а) бюджетний звіт про прибуток;
- б) прогноз продажу;
- в) бюджет виробництва;
- г) бюджет грошових коштів;
- д) бюджет капітальних вкладень.

4. Бюджет грошових коштів розробляється до:

- а) плану прибутків і збитків;
- б) бюджету капітальних вкладень;
- в) бюджету продажу;
- г) прогнозу бухгалтерського балансу.

5. Що є якнайкращою основою для оцінки результатів діяльності за місяць:

- а) планові показники;
- б) фактичні показники за попередній місяць;
- в) фактичні результати за аналогічний період попереднього року.

6. В процесі підготовки оперативного бюджету останнім етапом є підготовка:

- а) плану прибутків і збитків;
- б) прогнозного бухгалтерського балансу;
- в) бюджету грошових коштів;
- г) жодна відповідь не вірна.

7. Для розрахунку кількості матеріалів, які необхідно закупити, повинен бути підготовлений:

- а) бюджет загальновиробничих витрат;
- б) бюджет комерційних витрат;
- в) бюджет виробництва;

г) бюджет продажу.

8. План прибутків і збитків повинен бути підготовлений до того, як почнеться розробка:

- а) бюджету грошових коштів і прогнозованого балансу;
- б) бюджету адміністративних витрат;
- в) бюджету комерційних витрат;
- г) бюджету загальновиробничих витрат.

9. Поведінка витрат організації описується формулою $Y = 00 + 4X$. При випуску 400 од. виробів плановані витрати організації складуть:

- а) 3000 грн.;
- б) 2400 грн.;
- в) 2000 грн.
- г) жодна відповідь не вірна.

10. Серія однакового за величиною платежу має назву:

- а) акумуляція;
- б) накопичення;
- в) ануїтет;
- г) паритет;
- д) окупність.

11. Процес прийняття рішення щодо вибору проекту з метою найкращого використання обмежених коштів називають:

- а) бюджетуванням капіталу;
- б) аналізом витрат;
- в) раціонуванням капіталу;
- г) плануванням проекту;
- д) дробленням капіталу.

Тема 7. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Мета вивчення теми: зрозуміти поняття “управлінський облік”; розглянути відмінності між управлінським та фінансовим обліком; усвідомити сутність управлінського обліку та етапи його розвитку; визначити предмет і метод управлінського обліку, принципи, функції і цілі управлінського обліку; розглянути етапи побудови управлінського обліку на підприємстві; показати різні складові стратегічного управлінського обліку; пояснити сутність збалансованої облікової відомості; представити кожні із чотирьох основних напрямів використання збалансованої облікової відомості; навести приклади показників функціонування по кожному із чотирьох напрямів використання збалансованої облікової відомості.

План викладу матеріалу

- 7.1. Управлінський облік.
- 7.2. Сучасні моделі управлінського обліку.
- 7.3. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві.
- 7.4. Управлінський облік і економічний аналіз.
- 7.5. Стратегічний управлінський облік.
- 7.6. Завдання цілей і визначення показників функціонування.

Питання для самоконтролю.

Тести.

7.1. Управлінський облік

Підприємницьку діяльність можна здійснювати в різних галузях економіки й у різних організаційно-правових формах. Але незалежно від форми та сфери діяльності реалізація функцій бізнесу потребує залучення певного капіталу для фінансування операцій, визначення об'єктів та обсягів інвестування отриманих коштів. Успіх бізнесу безпосередньо залежить від ефективного використання в процесі господарських операцій наявних ресурсів. Відтак будь-яка підприємницька діяльність складається з трьох взаємопов'язаних елементів: інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Для узгодження різних видів діяльності існує специфічна функція – управління. Управління забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання діяльності.

Планування охоплює установлення мети діяльності, визначення необхідних ресурсів і шляхів досягнення мети. Досягнення будь-якої мети можливе тільки в разі плідної праці колективу підприємства. Тому необхідно організувати діяльність персоналу, узгодити його зусилля та, урахувавши інтереси людей, заохотити їх. Контроль забезпечує порівняння досягнутих результатів із запланованими. У разі виявлення значних розбіжностей здійснюють регулювання, тобто вносять відповідні корективи в організацію або плани – залежно від причин відхилень.

Для нормального виконання розглянутих функцій управління необхідна інформація. Таку інформацію має надавати, насамперед, система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підприємства. Ту частину системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації, називають *управлінським обліком* (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Визначення терміна “управлінський облік” різними авторами

Джерело	Визначення
1	2
<i>Белоусова И.А.</i> Управленческий учёт в системе бухгалтерского учёта // Вісник. – 2000. № 12. – Житомир.	Управлінський облік не може охоплювати всі господарські операції і перетворюватися на орган управління підприємством. Невиправданим слід рахувати і передачу обліку витрат на виробництво і витрат діяльності у фінансовий облік (с. 62).
<i>Бутинець Ф.Ф.</i> Теорія бухгалтерського обліку. Ч.1. – Житомир, 1996.	Управлінський облік – це облік, в якому формуються показники для різних внутрішніх і зовнішніх потреб: числення собівартості придбаних матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг; визначення витрат, розрахунок доцільності виконаних робіт (с. 27).
<i>Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В.</i> Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир, 2000.	Під управлінським обліком мають на увазі процес виявлення вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю у середині підприємства (с. 11).
<i>Бутинець Ф.Ф.</i> Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку // Вісник. – 1998. – №8. – Житомир.	Суть управлінського обліку полягає в інтегрованій діючій системі обліку витрат і доходів, нормування, контролю, аналізу, яка накопичує інформацію для ухвалення оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку кожного окремо взятого підприємства (с. 4).
<i>Голов С.Ф., Ефименко В.И.</i> Финансовый и управленческий учёт. – К., 1996	Управлінський облік – це процес виявлення, зміни, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю у середині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів (с. 246).
<i>Друри К.</i> Введение в управленческий и производственный учет; пер. с англ.; под ред. С.А. Табалиной. – М., 1997.	Управлінський облік обслуговує менеджерів (керівників) у середині організації (підприємства), видаючи їм інформацію для ухвалення рішень, планування, контролю і регулювання прямих виробничих витрат (собівартості продукції) для складання фінансових звітів (с. 13).

Продовження табл. 7.1

1	2
<i>Сопко В.</i> Бухгалтерський облік: навч. посібник. – К., 1998.	Внутрішньогосподарчий облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних і організаційних рішень, мотивації тощо (с. 373).
<i>Карпова Т.П.</i> Управленческий учёт. – М., 1998.	Суть управлінського обліку – інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю й аналізу, систематизуюча інформація для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства (с.29).
Управленческий учёт / Под ред. А.Д. Шеремета. – М., 1999.	Управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, використовуваною для планування, власного управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виявлення його функцій (с. 17).
<i>Хоригрен Ч.Т., Фостер Дж.</i> Бухгалтерский учёт: управленческий аспект; пер. с англ.; под ред. Я.В.Соколова. – М., 1995.	Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збирання, систематизація, аналіз, розподіл, інтерпретація і передавання інформації, яка необхідна для управління будь-яким об'єктом. Синонімом є внутрішній (integral) (с. 8).
<i>Энтони Р., Рис Дж.</i> Учёт: ситуация и примеры. – М., 1993.	Управлінський облік – це процес в рамках організації, яка забезпечує управлінський апарат організації інформацією, використовуваної для планування, особистого управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій (с. 269).

1	2
<i>Валуев Б.И.</i> Теория бухгалтерского учёта: учеб. Пособие. – Одесса: ОДЕУ, 2002.	Управлінський облік – це система виявлення, вимірювання, угруповання інформації про діяльність підприємства для її використання внутрішніми структурами в плануванні, контролі, аналізі, регулюванні. У цьому своєму значенні він розглядається як складова частина цілісної системи управління і, таким чином, суттєво відрізняється від фінансового обліку, який, як вважають прихильники розподілу обліку на ці два види, спрямований на складання фінансової звітності (с. 13).
<i>Лишненко О.В.</i> Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник. – К., 2004.	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік являє собою систему збирання, оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень (с. 5).
<i>Вахрушина М.А.</i> Бухгалтерский управленческий учёт: учебник для вузов. – 2-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л.; Высш. шк., 2003.	Управлінський облік можна визначити як самостійний напрям бухгалтерського обліку організації, який забезпечує її управлінський апарат інформацією, використовуваною для планування, управління, контролю й оцінки організації в цілому, а також її структурних підрозділів (с. 11).
<i>Керимов В.Э., Епифанова А.А., Селиванов П.В., Крятов М.С.</i> Управленческий учёт производственной деятельности: учебное пособие / Под ред. В.Э. Керимова. – М.: Экзамен, 2002.	Найважливішим фундаментом управління виробництвом, основним постачальником інформації для нього в даний час виступає управлінський облік. Управлінський облік призначається для вирішення внутрішніх задач управління комерційною організацією і є її “ноу-хау”. Його великою перевагою є те, що на стиках науки, при використуванні різних наукових методів відбуваються суттєві прориви до нових знань і технологій.

Вчені розвинених ринкових країн наголошують на тому, що розвиток наук про управління та облік не може відбуватися відокремлено один від одного. Облікова система як взагалі, так і на кожному підприємстві зокрема, покликана сприяти забезпеченню вирішенню завдань, які постають перед управлінськими працівниками. Сучасний виробничий облік усе частіше називають управлінським. Це пояснюється тим, що роль облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень за останні десятиліття значно зросла. У даний час в умовах жорсткої ринкової конкуренції неможливо ефективно управляти підприємством без чітко окреслених параметрів його діяльності, а також глибокого і всебічного аналізу витрат суб'єкта господарювання.

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

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

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

- стислість – інформація повинна бути чіткою і не містити нічого зайвого;
- точність – інформація повинна бути без помилок, не повинна містити підстав;
- оперативність – інформація повинна бути готова і доступна на той час, коли в ній виникне потреба;
- зіставність – інформація повинна бути зіставною за часом і за підрозділами;
- доцільність – інформація повинна підходити для тієї мети, для якої вона підготовлена;
- економічна доцільність – підготовка інформації повинна коштувати менше вигод від її використовування;
- нетенденційність – інформація не повинна бути упередженою;
- адресність – інформація повинна бути доведена до відповідального виконавця, і при цьому повинна дотримуватися конфіденційність.

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

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

Управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, зорієнтованого на складання фінансової звітності. Розглянемо ці відмінності за допомогою порівняльної таблиці (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Відмінності між управлінським та фінансовим обліком

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

По-друге, дані фінансового обліку також використовують для прийняття управлінських рішень.

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

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

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

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

До складу виробничих ресурсів входять:

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

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

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

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

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

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

керівництво інформацією про мінімальні витрати, які необхідно відшкодувати при реалізації продукції);

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

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

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

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

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

Цілі управлінського обліку в науковій літературі визначають наступним чином:

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

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

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

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

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

Трьом функціям відповідають три розділи управлінського обліку :

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

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

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

Успішна реалізація функцій управлінського обліку забезпечується дотриманням таких принципів :

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

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

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

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

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

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

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

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформації, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз

діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи діставання інформації про вирішальні фактори успіху: витрати, якість, час тощо. З огляду на це головною метою управлінського обліку є допомогти компанії досягти її стратегічних цілей. Досягнення стратегічних цілей означає задоволення потреб клієнтів, акціонерів та інших учасників господарської діяльності (постачальників, персоналу тощо). Тому основну увагу зараз концентрують на створенні вартості для клієнтів, акціонерів та інших учасників шляхом ефективного використання ресурсів. Відповідно змінюється й роль бухгалтера-аналітика в компаніях.

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

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

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) "Концепція управлінського обліку".

У цьому документі розглянуто чотири категорії концепцій:

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

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

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

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

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

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

- взаємозв'язки господарських процесів у межах вартісного ланцюжка підприємства;
- зв'язок господарських процесів із технологіями, структурами, системами та культурами;

- зв'язок між господарськими процесами та стратегіями щодо продуктів (послуг);

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

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

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

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

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

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

При цьому доцільно розглядати:

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

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

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

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

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного удосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості.

Управлінський облік слід організовувати таким чином, щоб визначати й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує ефективні результати.

Водночас необхідно створити культуру безперервного удосконалення. Така культура означає постійну наявність спектра ініціатив щодо удосконалення шляхів і методів виконання функцій управлінського обліку. Складовою цієї культури є постійний творчий пошук можливостей створення вартості всередині підприємства. При цьому управлінський облік має бути предметом постійного критичного оцінювання його ефективності з точки зору співвідношення "витрати – вигоди".

Облік на підприємстві повинен забезпечувати :

- пильність – передбачає спостереження головного бухгалтера за тим, як підзвітні йому особи виконують свою роботу;
- зіставлення – вимагає виявлення адекватності інформаційних потоків фактам, що дійсно мають місце в господарстві;
- контроль – зобов'язує проаналізувати інформацію про господарську діяльність, трансформуючи облікові дані до рівня сприйняття виконавцями.

7.2. Сучасні моделі управлінського обліку

За ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку в міжнародній практиці використовують дві моделі управлінського обліку :

1) інтегровану (передбачає збирання інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі вже існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку);

2) автономну (передбачає, що поряд з існуючою на підприємстві системою збирання й опрацювання інформації, яка представлена бухгалтерським фінансовим обліком, створюється ще одна система збирання й опрацювання інформації. Така система передбачає використання додаткових облікових рахунків, на яких відображуються різного роду відхилення, а також використання внутрішньої системи обліку і звітності, що унеможливорює процес вільного заволодіння і передачі рядовими працівниками підприємства інформації, яка є комерційною таємницею, конкурентам фірми).

За повнотою включення витрат до собівартості моделі управлінського обліку поділяються на:

– систему обліку повних витрат представлену традиційним для нашої країни обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ витрат на основні (витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом) і накладні (витрати, пов'язані з організацією й управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів). Щомісяця накладні витрати списуються (накладаються) на витрати виробництва, внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість продукції, робіт і послуг.

У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система "абсорпшен-костинг";

– систему обліку часткових витрат представлена традиційним для розвинених ринкових країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ затрат на змінні (розмір яких знаходиться у прямій (або майже прямій) залежності від збільшення або зменшення кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг)) та постійні (величина яких залишається незмінною (або майже незмінною) при збільшенні або зменшенні виробництва продукції, виконанні робіт та наданні послуг)). За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг здійснюється на підставі змінних витрат, які безпосередньо пов'язані з їх створенням.

У зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система "факт-директ-костинг".

За ступенем нормування моделі управлінського обліку поділяються на:

1. Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства. У свою чергу облік фактичних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем, таких як:

– *факт-абсорпшен-костинг* передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи та послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад;

– *факт-директ-костинг* передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи й послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

2. Облік стандартних (нормативних) витрат полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розроблюються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних виробничих витрат разом з адміністративними витратами і витратами на збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при визначенні прибутку підприємства. У світовій практиці така система називається стандарт-кост. Вона виступає як інструмент контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва.

Поряд з тим, облік стандартних (нормативних) витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем:

– *стандарт-абсорпшен-костинг* передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до стандартних виробничих витрат стандартних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна

(нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад;

– *стандарт-директ-костинг* передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

При стандарт-директ-костингу, як і при стандарт-абсорпшен-костингу, облік стандартних затрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами.

Перший варіант передбачає, що відхилення від стандартних затрат (матеріальних затрат, оплати праці і т. ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках – екранах, а виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі затверджених нормативів змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат. Виходячи з цього, з виробництва на склад готова продукція (а роботи й послуги безпосередньо на рахунок "Собівартість реалізації") списуються за стандартною (нормативною) собівартістю.

Другий варіант передбачає, що виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі фактичних змінних виробничих і фактичних змінних загальновиробничих витрат. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) витрат відокремлюється і групується на спеціальних рахунках – екранах, що забезпечує списання готової продукції на склад (а робіт і послуг – безпосередньо на рахунок "Собівартість реалізації") за стандартною (нормативною) собівартістю.

В той самий час за умови, як першого, так і другого варіанта: 1) незавершене виробництво оцінюється за стандартними змінними витратами; 2) відхилення від змінних виробничих і змінних загальновиробничих витрат списуються на рахунок "Собівартість реалізації" або покриваються за рахунок прибутку підприємства.

7.3. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві

Торгівля, виробництво, зв'язок та інші сфери діяльності потребують збирання та узагальнення специфічної для цих галузей інформації, опрацювання – належна систематизація якої покликана забезпечити прийняття менеджерами ефективних управлінських рішень. Проте, незважаючи на розбіжності між підприємствами, можна виділити три етапи.

На першому, методологічному етапі, обирається модель управлінського обліку залежно від завдань, вирішення яких покликана забезпечити створювана облікова система (абсорпшен-костинг або директ-костинг з відповідними модифікаціями; інтегрована або автономна система), визначаються об'єкти витрат та ознаки узагальнення інформації для аналізу за окремими сегментами ринку (за галузевою або територіальною ознакою, а також за номенклатурою товарів).

Другий, методичний етап, характеризується підбором елементів методу управлінського обліку, які забезпечують формування інформації, необхідної для прийняття належних управлінських рішень: визначення плану рахунків бухгалтерського обліку (за необхідності – також і додаткової системи рахунків); підбір складу реєстрів аналітичного і синтетичного обліку; вибір складу калькуляційних статей для обліку витрат; розробку форм внутрішньої звітності і контролю за здійсненням господарських операцій та виконанням виробничих завдань тощо.

Третій, технічний етап, передбачає визначення кола осіб і розмежування обов'язків між вказаними працівниками підприємства, які будуть задіяні в системі збирання й опрацювання інформації управлінського обліку.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів для записів в управлінському обліку наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообороту.

Графік документообороту на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій управлінського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації. Він оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та опрацювання документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їхньої діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей обов'язкові для усіх підрозділів і служб підприємства.

Відсутність належного порядку при складанні та опрацюванні документів є головною причиною у відставанні при прийнятті необхідних управлінських рішень, здійсненні повноцінного контролю і аналізу.

7.4. Управлінський облік і економічний аналіз

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено: “Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством”.

Управлінський облік у частині ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що виробляється, залишається

складовою єдиного бухгалтерського обліку підприємства і ведеться з використанням єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку. Відмінність управлінського обліку полягає в тому, що, крім обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, спеціальний обліковий апарат виконує всі операції, пов'язані з управлінням собівартістю продукції на підприємстві: узагальнення матеріальних, трудових і фінансових нормативів витрат у вигляді нормативної калькуляції собівартості виробів, внутрішньозаводське планування собівартості продукції в центрах витрат і відповідальності та на підприємстві в цілому, аналіз собівартості продукції за окремими виробами та статтями калькуляції, підготовка проектів управлінських рішень. Тому термін «управлінський облік» не відповідає характеру діяльності підрозділу бухгалтерії, який виконує ці функції, і зберігається в зарубіжній економічній літературі за традицією. У вітчизняну літературу його механічно перенесено із зарубіжної.

Слід зауважити, що виконання комплексу функцій управлінського обліку, які точніше слід називати управлінням собівартістю продукції, потребує високої компетенції бухгалтера цього підрозділу, а тому (в американській практиці, наприклад) такий бухгалтер досить часто стає згодом керівником компанії. Автори американського підручника з управлінського обліку навіть розпочинають виклад матеріалу такими словами: «Теперішні керівники багатьох компаній (таких як General Motors, Pepsi Co) у минулому були бухгалтерами. Досвід облікової роботи відіграв ключову роль в їхній кар'єрі, бо ці люди завдяки обліку, що охоплює всі служби підприємства, були тісно пов'язані з оперативним плануванням та контролем».

Отже, економічний аналіз в управлінському обліку займає суттєве місце. Усю аналітичну роботу, пов'язану із собівартістю продукції, виконує служба управлінського обліку. Розгляньмо три основні напрями економічного аналізу виробничих витрат.

Перший напрямок стосується аналізу взаємозв'язку показників «витрати–обсяг–прибуток». Основою такого аналізу є поділ усіх виробничих витрат на змінні та постійні залежно від їхньої «поведінки» за змін обсягу реалізації або виробництва. Змінні витрати збільшуються або зменшуються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва, сума постійних витрат за такої зміни залишається незмінною. Зовсім іншою є «поведінка» витрат на одиницю продукції: змінні витрати на одиницю продукції є незмінними за зростання чи падіння обсягів виробництва, постійні витрати змінюються обернено пропорційно до змін обсягу виробництва: за його зростання знижуються, за зменшення – зростають. Знання цих (певною мірою умовних) закономірностей уможливають аналіз взаємозв'язку показників «витрати–обсяг–прибуток» (аналіз точки беззбитковості).

Розроблено систему рівнянь, яка дає можливість розрахувати для кожного варіанта точку беззбитковості, взаємозв'язку показників «прибуток–обсяг», обсяг маржинального доходу, що є сумою постійних витрат та прибутку. Проводиться також розрахунок чутливості прибутку до змін витрат, ціни та обсягу реалізації. Особливого значення набуває так званий диференціальний аналіз, який передбачає вивчення тільки тих показників, що змінюються

внаслідок управлінського рішення. Усі ці розрахунки уможливають виявлення альтернативних напрямів дій керівництва компанією, опрацювання економічно обґрунтованих проектів управлінських рішень.

Другий напрямок аналізу витрат спрямовано на підготовку варіантів оперативних рішень, тобто управлінських рішень щодо окремих проблем. В основу цих рішень покладається обчислення маржинального доходу як різниці між реалізаційною ціною виробу і змінними витратами на його виробництво. Розглянемо ситуації, які трапляються найчастіше.

Одна із таких полягає у визначенні доцільності прийняття замовлення на додатковий випуск виробу за зниженою ціною за наявності виробничих потужностей. Проблема виникає тоді, коли замовник пропонує ціну, нижчу за повну собівартість виробу. На перший погляд, від такої пропозиції треба відмовитись – замовлення є формально збитковим, але маржинальний аналіз може змінити підхід: якщо замовлення перебирає на себе відчутну частку постійних витрат, його слід прийняти.

Другою операційною ситуацією є виявлення збиткових для компанії продуктів. Зрозуміло, що найпростішою буде пропозиція ліквідувати збиткові виробництва. Але якщо маржинальний аналіз покаже, що збитки цих виробництв нижчі за суми постійних витрат, які на них припадають, рішення про ліквідацію треба принаймні добре вивчити, бо воно є сумнівним.

Операційною ситуацією, що її треба уважно аналізувати, є також пропозиція замовляти іншому підприємству деталі та вузли, виготовлення яких є збитковим для даного виробництва. Маржинальний аналіз може довести, що замовлення виробів іншому підприємству спричинятиме більші втрати за рахунок постійних витрат.

До категорії операційних ситуацій належить і розв'язання проблем ціноутворення. Крім стандартних ситуацій, коли орієнтиром є собівартість продукту, виникають ситуації, коли треба установити ціну на майбутні вироби. За цих умов корисною є система цільового калькулювання, основою якої є можлива ринкова ціна нового виробу, та розрахована фахівцями можлива планова собівартість. Порівняння обох показників покаже доцільність запуску нового виробу.

Отже, цей напрямок оперативного аналізу кожної конкретної ситуації потребує від аналітика творчого підходу, який не може базуватися на стандартних прийомах аналізу звітності підприємства.

Третій напрямок управлінського економічного аналізу пов'язаний з прийняттям довгострокових рішень, тобто інвестиційних рішень, які потребують оцінки доцільності вкладення коштів. Зрозуміло, що інвестор сподівається мати достатню віддачу на вкладені кошти та мінімізувати ризик їхньої втрати.

Для прийняття ефективних рішень важливо зробити оцінку інвестиційних проектів. Для цього застосовуються методи розрахунку чистого приведенного ефекту, розрахунку індексу або норми рентабельності інвестиції, визначення терміну окупності інвестицій, розрахунку коефіцієнта ефективності інвестиції. За наявності альтернативних проектів аналізують динаміку грошових потоків,

проекти з різними грошовими потоками, комбінації інвестиційних проектів, проекти різної тривалості. Важливим є здійснення аналізу інвестиційних проектів за умов інфляції та ризику. Може виникнути потреба підготувати проект рішення на засадах оптимізації розподілу інвестицій за кількома проектами.

7.5. Стратегічний управлінський облік

Наприкінці 80-х років XX ст. у пресі стали нерідко з'являтися критичні висловлення на адресу традиційних прийомів управлінського обліку й пропагуватися нові підходи, більшою мірою відповідні сучасному конкурентному середовищу ведення бізнесу. Зокрема, як новий підхід почав активно пропагуватися стратегічний управлінський облік. Однак дотепер повного обґрунтування стратегічного управлінського обліку немає. У цьому розділі ми розглянемо тільки деякого складового стратегічного управлінського обліку й покажемо внесок окремих учених у його розробку.

Одним із елементів стратегічного управлінського обліку є надання інформації, необхідної для формулювання стратегії організації й реалізації стратегії управління. Щоб заохочувати поведінку, що відповідає організаційній стратегії, у цей час приділяється велика увага розробці інтегрованої основи для виміру показників діяльності, які можуть використовуватися для уточнення стратегії, доведення її до всіх структур і управління нею.

Більш пізні розробки в області стратегічного управлінського обліку в першу чергу підкреслювали значення управлінського обліку при формулюванні загальної конкурентної стратегії організації та її наступній підтримці при реалізації. Щоб стимулювати поведінку, що відповідає стратегії, обраною організацією, зараз основна увага приділяється розробці узагальненої моделі, що інтегрує вимірювання показників діяльності й допомагає точно передати сутність стратегії на всі рівні, а також керувати нею при реалізації. Тому далі основна увага буде приділена інтегральним підходам до вимірювання показників діяльності, пов'язаних зі стратегією організації. Підходи, показані нижче, прагнуть інтегрувати як фінансові, так і нефінансові параметри й включити вимір показників функціонування організації в процес стратегічного менеджменту.

Необхідність пов'язування між собою фінансових і нефінансових показників функціонування й виділення із них основних параметрів привела до створення збалансованої облікової відомості, набору основних показників, що забезпечує надання менеджерам вищої ланки швидкої, але досить повної картини діяльності організаційної одиниці (підрозділу або стратегічної одиниці бізнесу). Збалансована облікова відомість була розроблена Капланом і Нортон (Kaplan and Norton, 1992), а пізніше ними ж дороблена (1993, 1996). Тому наведений нижче опис, є узагальненням розробок Каплана й Нортону з зазначеної теми. Вони користувалися діаграмою, схожою на ту, яка наведена на рис. 7.1, щоб показати, як зв'язки у збалансованій обліковій відомості дозволяють забезпечувати вимір показників функціонування.

Цей підхід дозволяє менеджерам розглядати бізнес з чотирьох різних точок зору й постаратися дати відповіді на чотири наступних основних питання.

1. Як споживачі ставляться до нас (споживча перспектива)?
2. У чому ми повинні діяти краще інших (перспектива внутрішніх бізнес-процесів)?
3. Як можна удосконалювати свою діяльність і підвищувати цінність (перспектива навчання й зростання)?
4. Як ми виглядаємо в очах акціонерів (фінансова перспектива)?

Мета створення такої облікової відомості – одержати узагальнену базу, необхідну для передачі стратегічних цілей компанії у вигляді пов'язаного набору показників функціонування. Для того щоб мінімізувати інформаційне навантаження, число показників у кожному із чотирьох блоків на рис. 7.1 є обмеженим. Як правило, у кожний блок повинно входити від трьох до п'яти показників.



Рисунок 7.1 – Збалансована облікова відомість
(джерело: Kaplan and Norton, 1996)

Збалансована облікова відомість – це система стратегічного менеджменту, що дозволяє перетворити бачення бізнесу й стратегію організації в операційні цілі за кожною із чотирьох перспектив, а потім установити конкретні параметри за кожною з таких цілей. Кожна організація повинна для себе вирішити, які параметри для неї є критичними й тому повинні вимірюватися. Згодом набір таких параметрів може змінитися, тому що він повинен

відповідати тій стратегії, яку організація реалізує тепер. Каплан і Нортон вважають, що існує причинно-наслідковий зв'язок, наприклад, параметри організаційного навчання й зростання є факторами і впливають на показники внутрішніх бізнес-процесів. Вимір цих процесів у свою чергу стає фактором, що впливає на параметри споживчої перспективи, а ті потім виступають як фактори, що визначають фінансові показники.

На основі досвіду, накопиченого при впровадженні збалансованої облікової відомості в організаціях, Каплан і Нортон підкреслюють важливість узгодженості показників, що входять у збалансовану облікову відомість, зі стратегією організації. Зо їхніми спостереженнями, більшість компаній цього не роблять. Замість цього компанії намагаються поліпшити показники поточних процесів (за рахунок більш низьких витрат, поліпшення якості або скорочення часу реагування на запити споживачів), однак вони не виявляють процеси, які по-справжньому є стратегічними (тобто процеси, що вимагають максимально високих показників), щоб організація успішно реалізувала свою стратегію.

Каплан і Нортон взаємодіяли з інноваційними компаніями, які впроваджували у себе систему збалансованої облікової відомості, і переконалися, що ці структури бізнесу застосовують цю систему не тільки для уточнення стратегії й доведення її до всіх рівнів, але й для управління цією стратегією. Ці автори дійшли до висновку, що збалансована облікова відомість з'явилася як результат логічного удосконалювання: від системи вимірювання показників функціонування вона дійшла до системи стратегічного менеджменту.

7.6. Завдання цілей і визначення показників функціонування

Ми розглянули вище основні принципи збалансованої облікової відомості, розглянемо тепер процес завдання цілей і визначення показників функціонування по кожній із чотирьох перспектив використання збалансованої облікової відомості (фінансової, споживчої, внутрішніх бізнес-процесів і навчання й зростання). У цьому пункті використовуються базові показники, запропоновані Капланом і Нортонем. На практиці компанії повинні вибрати показники, максимальною мірою відповідні їхнім конкретним потребам і тим обставинам, в яких вони діють.

Фінансова перспектива. На рівні стратегічної одиниці бізнесу розглядаються такі поняття, як операційний прибуток, надходження на інвестиції, залишковий дохід і економічна додана вартість, і ці показники можуть бути використані для виміру фінансових цілей одиниці бізнесу. Серед інших фінансових цілей можна виділити зростання доходів, зниження видатків і використання активів. До типових фінансових цілей можна віднести зростання надходжень на інвестиції на 20% і/або збільшення обсягу реалізації й операційного доходу на 100% протягом наступних п'яти років.

Деякі фахівці вважають, що за рахунок поліпшення нефінансових показників, що входять до відомості обліку, увійде й поліпшення фінансових

показників. Тому вони стверджують, що фінансовим показникам не слід віддавати переваги на тій підставі, що при значних удосконаленнях виконуваних операцій фінансові показники зростуть автоматично. Інакше кажучи, фінансовий успіх буде логічним наслідком хорошого виконання базових завдань. Однак Каплан і Нортон відкидають точку зору, що фінансові показники є непотрібними, стверджуючи, що підвищення операційних показників не приводить автоматично до зростання фінансових показників. Наприклад, операційні удосконалення можуть створити додаткову потужність, але ця додаткова потужність буде забезпечувати фінансові вигоди тільки тоді, якщо вона використовується для одержання додаткових надходжень. Отже, фінансові показники забезпечують зворотний зв'язок про те, якою мірою поліпшені операційні параметри трансформуються в підвищені фінансові результати. Ці показники також узагальнюють економічні наслідки від реалізації стратегії.

Споживча перспектива. З погляду споживчої перспективи збалансованої облікової відомості менеджери повинні виявляти споживчі й ринкові сегменти, на яких одиниця бізнесу буде конкурувати з іншими структурами. Цільові сегменти можуть включати як уже наявних, так і потенційних споживачів. Після цього менеджерам слід розробити показники функціонування одиниці бізнесу, що показують здатність забезпечувати задоволення споживачів у цільових сегментах і їхню лояльність. Споживча перспектива звичайно включає декілька базових показників, що відносяться до лояльності споживачів і результатів застосування обраної стратегії в цільових сегментах. Сюди входять ринкова частка, показник утримання споживачів, показник залучення нових споживачів, ступінь задоволення споживачів і рентабельність взаємодії зі споживачами. Основні з можливих параметрів обговорюються нижче.

Ринкова частка. Ринкова частка відображає частку реалізації на конкретному ринку, де діє одиниця бізнесу. Цей показник може вимірятися в одиницях надходжень від реалізації, одиницях реалізованої продукції або числі споживачів. Цей показник вимірює ступінь охоплення ринку. Оцінки загального розміру ринку можуть бути іноді отримані із суспільних джерел, таких як спеціалізовані асоціації або галузеві угруповання. Основна користь від використання цього показника полягає в тому, що він дозволяє зрозуміти, якою мірою застосовувана стратегія дозволяє досягти очікуваних результатів у цільовому ринковому сегменті.

Утримання споживачів та їхня лояльність. Одним із методів підтримки й збільшення ринкової частки в цільових споживчих сегментах є утримання вже існуючих споживачів цих сегментів. Споживче утримання може вимірюватися в одиницях середньої тривалості взаємодії організації зі споживачем. Крім цього, щоб визначити, де споживачі, що перестали взаємодіяти з організацією, тепер одержують такі ж товари й послуги й чому вони відмовилися від колишніх товарів і послуг, можна провести аналіз причин відмови колишніх споживачів продовжувати взаємодіяти з організацією. З погляду ефективності стратегії компанії, це може забезпечити дорогий

зворотний зв'язок. Споживча лояльність може бути виміряна числом нових споживачів, що з'явилися в результаті спілкування з уже існуючими споживачами, оскільки на основі цього можна зробити припущення, що існуючі споживачі повинні одержувати високе задоволення й тому рекомендувати продукти або послуги компанії іншим людям.

Залучення нових споживачів. Залучення нових споживачів можна вимірювати або кількістю нових споживачів, або обсягом реалізації продукції новим споживачам на необхідному ринковому сегменті. Інші показники цієї категорії включають число нових споживачів, виражене у вигляді відсоткової частки від запитів потенційних споживачів, або кількістю нових споживачів, що з'явилися, відносно числа запитів, що надійшли, про умови реалізації продукції.

Ступінь задоволення споживачів. Вимір ступеня задоволення споживачів, як правило, включає використання оглядів з контрольними питаннями, а також карток залучення споживачів. Ступінь споживчого задоволення може бути також вимірний на підставі вивчення листів зі скаргами, інформації від продавців і використання так званих "віртуальних покупців". Для останнього прийому часто залучаються зовнішні агентства, співробітники яких під видом споживачів перевіряють надання послуг і повідомляють компанії про свої висновки в спеціальному звіті, що має установлену форму. Основним обмеженням показників ступеня задоволення споживачів є те, що вони вимірюють відношення до продукції, а не фактичну купівельну поведінку.

Рентабельність взаємодії зі споживачами. Компанія може домогтися успіху за показниками ринкової частки, утримання й залучення споживачів і міри задоволення споживачів, однак ці високі результати можуть бути досягнуті за рахунок низької рентабельності взаємодії зі споживачами. Але мета компанії не просто мати вдоволених споживачів, а одержувати в результаті взаємодії з ними прибуток. Перші чотири показники, що описані вище, відносяться до засобів, що дозволяють забезпечити рентабельність взаємодії зі споживачами, однак самі по собі вони цю рентабельність не вимірюють. Це можна зробити за допомогою спеціальних показників. Рентабельність повинна аналізуватися за різними споживчими сегментами, у ході чого будуть виявлені неприбуткові сегменти. Нещодавно притягнуті споживачі можуть спочатку також бути неприбутковими, і щоб визначити, чи варто робити основну ставку на їхнє утримання або дозволити їм покинути компанію, необхідно скористатися аналізом рентабельності. Стосовно наявних неприбуткових споживачів треба вжити заходів, за допомогою яких можна спробувати перевести їх у категорію прибуткових. Такі заходи включають дії по зміні їхньої купівельної поведінки, після чого споживачі споживають менше продукції за тією ж ціною або погоджуються на підвищення ціни. Якщо жоден із цих підходів не спрацює, то такі споживачі утримуватися не повинні.

Вимір пропонованої цінності. Крім описування основних показників, що відносяться до споживчої перспективи, Каплан і Нортон велику увагу приділяють пропонованим цінностям. Під ними вони розуміють атрибути, які

компанії, що поставляють, пропонують через свої продукти й послуги, для забезпечення лояльності й задоволення споживачів у цільових споживчих сегментах. Пропоновані цінності – це ключова концепція для розуміння факторів, що впливають на ступінь споживчого задоволення, залучення, утримання й розмір ринкової частки. Хоча пропоновані цінності варіюються залежно від особливостей різних галузей і різних ринкових сегментів усередині однієї галузі, існує загальний набір атрибутів, що входить у пропоновані цінності в більшості випадків. Ці атрибути поділяються на три категорії:

- 1) атрибути продукту або послуги;
- 2) відносини зі споживачами;
- 3) імідж і репутація.

Хоча окремі компанії розробили власні способи для виміру атрибутів, що потрапляють у зазначені три категорії, Каплан і Нортон показують, що фактично в усіх збалансованих облікових відомостях, з якими вони зіштовхувалися, як основні виділяються три основні категорії. Це *час, кількість і ціна*. Розглянемо типові показники, якими компанії користуються для виміру даних параметрів.

Більшість компаній прагне підвищити ступінь задоволення споживачів за рахунок більш оперативного реагування на запити споживачів, забезпечення 100% своєчасної доставки і зниження часу на розробку й запуск нових продуктів на ринок. З цієї причини системи виміру показників функціонування починають усе більше уваги приділяти тимчасовим параметрам, які в цей час стають конкурентними змінними. До них наприклад, ставиться час обслуговування споживача, тобто час, що потрібно споживачу від моменту подачі їм запиту на продукт або послугу до моменту доставки йому запитуваного продукту або послуги. Цей показник застосовується широко, забезпечуючи хороший зворотний зв'язок і показуючи ступінь відповідності часу обслуговування споживачів їхнім очікуванням.

Ще одним важливим параметром є *якість*. Зупинимось докладно на показниках якості при розгляді внутрішньої перспективи бізнесу, однак відносно споживчої перспективи акцент робиться на якості товарів і послуг, доставлених споживачу, а не на показниках якості, що ставляться до виробничого процесу. Типовими показниками якості виду є число бракованих одиниць, поставлених замовником, число скарг замовників, число повернутих товарів замовниками й число збігів по гарантії. Крім того, багато компаній проводять дослідження з метою виміру ступеня задоволення споживачів якістю продукту або послуги.

Щоб визначити, як компанії-конкуренти характеризуються за показником ціни одиниці бізнесу повинні створити механізм звітності, що дозволяє порівнювати чисті ціни реалізації своєї продукції або послуг із цінами конкурентів. Коли обсяг реалізації залежить від цінових умов, індикатором цінової конкурентоспроможності є частка прийнятих цінових пропозицій.

Перспектива внутрішніх бізнес-процесів. З погляду внутрішньої перспективи бізнесу менеджери виявляють важливі внутрішні процеси, які при реалізації його стратегії повинні виконуватися особливо добре. Вимір

внутрішніх бізнес-процесів у першу чергу повинен фокусуватися на внутрішніх процесах, що мають максимальний вплив на ступінь задоволення споживачів і на досягнення фінансових цілей організації. Каплан і Нортон виявляють три основних типи внутрішніх процесів:

1. Інноваційні процеси. За допомогою інноваційних процесів менеджери визначають потреби замовників (споживачів), а потім створюють продукти й послуги, що задовольняють цим вимогам. Зокрема, компанії виявляють нові ринки, нових споживачів, що з'являються, або скриті потреби тих замовників (споживачів), з якими компанія вже взаємодіє. Після цього здійснюються проектування й розробка нових продуктів і послуг, що дозволяють компанії виходити на нові ринки або на нових споживачів.

Історично склалося так, що через труднощі вимірювання проблем і надлишкової уваги до фінансових показників, які легко представити в кількісному виді, набагато менше уваги приділялося розробці показників функціонування для процесів проектування продукції і її розробок. Однак компанії усе більше й більше розуміють, що успіх у розробці постійного потоку нових видів продукції й послуг може забезпечити їй конкурентну перевагу. Тому в ланцюжку цінності більшості видів бізнесу дослідження й розробки стають усе більше важливою складовою й усе більше уваги приділяється визначенню цілей і показників для цього бізнес-процесу.

Для визначення ступеня успішності інновацій Каплан і Нортон на основі свого досвіду взаємодії з організаціями, що застосовують збалансовані облікові відомості, пропонують користуватися наступними показниками:

- 1) відсоток реалізації нових продуктів у загальному обсязі продукції, що випускається;
- 2) число впроваджень нових продуктів порівняно з конкурентами, а також впровадження нових продуктів порівняно з плановими показниками;
- 3) час розробки наступного покоління продукції;
- 4) число ключових виробів, за якими компанія є на ринку перша або друга;
- 5) час забезпечення беззбитковості, тобто час від початку розробки продукції до того моменту, коли цей продукт запускається на ринку й забезпечує досить прибутку для покриття інвестицій, вкладених у його розробку.

2. Операційні процеси. Операційні процеси починаються з отримання замовлення споживача й закінчуються доставкою продукту або послуги споживачу. Як цілі для операційних процесів установлюються скорочення часу на оброблення, підвищення продуктивності процесів, поліпшення якості процесів, зниження витрат. Історично склалося, що операційні процеси одержували основну увагу в більшості систем вимірювання показників функціонування організації. Показники функціонування й управління традиційно ґрунтуються на фінансових показниках, таких, як нормативні витрати, кошторисні показники й аналіз відхилень. Однак надто висока увага до фінансових показників, особливо до ціни й відхилень з продуктивності, іноді викликає дисфункціональні дії. Наприклад, прагнення забезпечити високу

продуктивність спонукує максимальне використання праці працівників й обладнання, результатом чого можуть стати зайві товаро-матеріальні запаси, що не мають відношення до поточних замовлень споживачів.

Виникнення глобального конкурентного середовища й необхідність забезпечення ступеня задоволення споживачів, що стає в цей час пріоритетним напрямом, спонукало багато компаній доповнити фінансові показники, що вимірюють якість, надійність, своєчасність, характеристиками пропонованих продуктів і послуг, що створюють цінність для споживачів. Компанії, здатні виявити характеристики, диференційованих своїх продуктів і послуг, повинні включати показники цих характеристик в операційні процеси, що враховуються у збалансованій обліковій відомості. Ці розробки викликали необхідність сфокусуватися на показниках, що вимагають досягнення високих значень по параметрах часу, якості й видатків.

Багато споживачів високо цінують оперативність і особливо своєчасність обслуговування, вимірюване проміжком між моментом, коли вони розмістили замовлення, і моментом, коли вони одержали необхідний їм товар або послугу. Традиційно компанії задовольняють ці вимоги за рахунок наявності великих запасів різних продуктів, але цей підхід не забезпечує низьких видатків на поставки. Через це в цей час багато компаній переходять на систему виробництва типу «точно в термін», метою якої є забезпечення як низьких витрат, так і короткого часу виконання замовлень. Тому для компаній, що діють за цим принципом, скорочення часу обслуговування є критичним параметром.

Показники доставки діляться на показники часу циклу й показники доставки. Показники часу циклу можна вимірювати різними способами. Так, загальна тривалість циклу вимірює час від розміщення замовлення споживачам до моменту доставки продукту й послуги споживачу. Виробничий час циклу вимірює час між першим і останнім виробничим процесом. Компанії повинні вимірювати й відслідковувати часи циклу, а також виявляти тенденції, які для них характерні.

Загальний виробничий час циклу складається із суми часу обробки, часу перевірки, часу очікування й часу переміщення. З усіх цих складових тільки час обробки додає цінність, а види діяльності, що залишилися, такої цінності не додають. Тому ставиться мета – скоротити час, що витрачається на види діяльності, що не додають цінності, і за рахунок цього мінімізувати час виробничого циклу. Показником часу циклу, що може бути використаний узагальнено, є *ефективність виробничого циклу (MCE, manufacturing cycle efficiency)*:

$$MCE = \frac{\text{Час обробки}}{\text{Час обробки} + \text{Час очікування} + \text{Час перевірки} + \text{Час переміщення}}$$

Показник MCE особливо важливий для виробничих компаній, що діють на основі концепції «точно в термін». При комп'ютеризованому виробничому процесі можна оперативно повідомляти про витрати часу по кожному з

перерахованих вище видів діяльності, що не додає цінності. Це дозволяє виділити види, значною мірою подовжуючи виробничий цикл. На операційному рівні часи циклу повинні вимірятися для кожного продукту або для кожної товарної серії й на основі отриманих даних виявлятися тенденції. Основна увага повинна приділятися безперервному удосконалюванню й зрештою скороченню часу циклу.

Наприклад, скорочення часу налагодження обладнання дозволяє значною мірою скорочувати розмір оброблюваної партії, що у свою чергу веде до скорочення виробничого циклу й до підвищення гнучкості виробництва. Тому час налагодження повинен вимірюватися по кожному процесу на операційному рівні й періодично контролюватися. Фахівці із сучасних виробничих прийомів також виступають за використання планово-попереджувального технічного обслуговування, тому що це гарантує, що обладнання буде ефективно працювати увесь час і що не виникнуть проблеми, пов'язані з якістю й з несвоєчасністю доставки. Корисним показником часу простою обладнання є число годин простою обладнання по кожному виробничому осередку. Однак дані по простоях, коли обладнання не потрібне для виробництва, є нерелевантними. Основну увагу треба приділяти тим простоям, коли обладнання потрібне, але воно не працює. Крім того, слід відслідковувати операції, пов'язані з вузькими місцями. Тут метою повинно бути одержання 100% використання обладнання, необхідного для роботи у «вузьких» місцях.

Хоча виробничі процеси типу «точно в термін» і показники МСЕ спочатку розроблялися для виробничих операцій, вони цілком застосовні й для обслуговуючих компаній. Наприклад, багато споживачів змушені стояти в черзі, щоб одержати ту або іншу послугу. Компанії, що усувають час очікування на обслуговування, виявляють, що в цьому випадку їм легше залучати до себе споживачів. Наприклад, операції, виконувані у фінансовій організації з обробки іпотечної заставної або заявки на одержання кредиту, можуть зажадати значних витрат часу, в якому більша частина доводиться на час очікування, тобто на вид діяльності, що цінності не додає. Таким чином, скорочення часу обробки заявки на обслуговування приводить до підвищення ступеня задоволення споживача й створює потенційні умови для збільшення надходжень.

Крім тимчасових, у набір показників, що ставляться до операційних процесів, також включені показники якості. У цей час більшість організацій розробило для себе програми якості й тому використовує більшу частину наступних показників якості:

- норми бракованих деталей на один мільйон (PPM);
- вихід продукції (частка не бракованих одиниць до загального числа не бракованих вихідних матеріалів);
- вихід якісної продукції з першого разу;
- величина браку;
- частка, що відправляється в утиль;

- повторні роботи;
- число повернень;
- відсоткова частка процесів, що перебувають під статистичним контролем.

У багатьох компаніях постачальники сильно впливають на здатність компанії забезпечувати досягнення її цілей за параметрами часу, якості й витрат. Показники функціонування, що ставляться до діяльності постачальника, включають частоту поставок бракованих матеріалів, число поставок із запізненнями й цінові тренди.

Каплан і Нортон рекомендують, щоб для виміру видатків за найбільш важливих внутрішніх бізнес-процесів застосовувалася функціональна калькуляція собівартості. При безперервному поліпшенні або реінжинірингу процесів видатки, отримані таким чином, разом з показниками часу й якості повинні постійно відслідковуватися й виступати як міра відліку.

3. Процеси післяпродажного обслуговування. Остання категорія, що ставиться до внутрішньої перспективи бізнесу, включає види діяльності з гарантійного обслуговування й ремонту, обігу з браком і поверненнями, а також управління платежами споживачів. Крім того, стратегічно важливою метою є налагодження гарних відносин з громадськістю, тому що це також є одним із суттєвих факторів, що впливають на діяльність компаній у цілому. У компаніях, які прагнуть зробити такі відносини гарними і міцними, застосовуються відповідні показники, які можуть ставитися, наприклад, до безпечного оброблення відходів і побічних продуктів, тобто до напрямів, важливим для того навколишнього середовища, в якому діє компанія.

Каплан і Нортон припускають, що компанії, які намагаються задовольнити очікування своїх цільових споживачів з параметрами післяпродажного обслуговування, можуть вимірювати показники своєї діяльності, використовуючи показники часу, якості й витрат, запропоновані для операційних процесів. Наприклад, час циклу або час обслуговування запиту споживача може вимірювати швидкість реагування на виявлені недоліки. Для визначення видатків на ресурси, необхідні для процесів післяпродажного обслуговування, можуть використовуватися функціональні виміри. А вихід якісної продукції з першого разу може вимірювати відсоток споживчих запитів, обслужених протягом першого обігу, тобто тих варіантів, за яких споживачу, щоб вирішити свою проблему, не потрібно звертатися в організацію декілька разів. А вимірювання часу, якості й витрат можуть застосовуватися компаніями, що активно реалізують свою продукцію в кредит. Мета такого підходу – скоротити час між завершенням проекту й останнім платежем замовника.

Четверта й остання перспектива застосування збалансованої облікової відомості дозволяє визначати інфраструктуру, що бізнес повинен створити, щоб забезпечити довгострокове зростання й удосконалювання. Це перспектива вказує на важливість інвестування в майбутні області, а не тільки в активи й у дослідження й розроблення нової продукції (цей напрям відносно перспективи внутрішніх бізнес-процесів відслідковується за інноваційними процесами). Організаціям, якщо вони збираються досягти своїх довгострокових фінансових ці-

лей, також необхідно інвестувати у свою інфраструктуру (співробітники й організаційні процедури). На основі свого досвіду взаємодії з організаціями, що впроваджують збалансовані облікові відомості, Каплан і Нортон виявили наступні три основні категорії, що дозволяють домагатися цілей навчання й зростання:

- 1) підготовка співробітників;
- 2) характеристики інформаційної системи;
- 3) мотивація, наділення співробітників повноваженнями й забезпечення узгодженості.

Отже, хоча в результаті їхньої роботи було виявлено, що багато компаній демонструють значний прогрес за окремими показниками фінансового, споживчого, інноваційного й операційного напрямів, але ніяких зусиль для виміру результатів, що ставляться до трьох перерахованих категорій, зроблено не було. У міру того як компанії впроваджують процеси менеджменту, в основі яких лежить збалансована облікова відомість, можна очікувати появи в їхньому арсеналі нових, спеціально розроблених показників, що мають відношення до перспективи навчання й зростання.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення управлінського обліку.
2. Для чого необхідна інформація, яку надає управлінський облік ?
3. Чим відрізняється управлінський облік від фінансового та бухгалтерського?
4. Що таке облік витрат ?
5. Поясніть концепції управлінського обліку.
6. Розкрийте сутність управлінського обліку та етапи його розвитку.
7. Поясніть предмет і метод управлінського обліку.
8. З яких елементів складається метод управлінського обліку ?
9. Які існують функції управлінського обліку ?
10. Назвіть три розділи управлінського обліку, які відповідають трьом функціям.
11. Назвіть цілі управлінського обліку.
12. Що облік повинен забезпечувати на підприємстві ?
13. Назвіть і схарактеризуйте принципи управлінського обліку.
14. Які дві моделі управлінського обліку використовують в міжнародній практиці за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку ?
15. Яку ви знаєте класифікацію моделей управлінського обліку ?
16. Назвіть три етапи, які проходить кожне підприємство при побудові в себе системи управлінського обліку.
17. З якою метою установлюється графік документообороту, що він повинен забезпечити, у вигляді чого він оформлюється?
18. Охарактеризуйте найбільш важливі складові управлінського обліку.
19. Місце економічного аналізу в управлінському обліку.
20. Охарактеризуйте особливості аналізу взаємозв'язку показників "витрати-обсяг-прибуток".
21. У чому полягає аналіз ситуацій для управлінських рішень з окремих проблем?

22. Поясніть суть економічного аналізу інвестиційних рішень.
23. Поясніть мету стратегічного управлінського обліку.
24. Поясніть поняття "збалансована облікова відомість".
25. Яка мета збалансованої облікової відомості?
26. Основні принципи збалансованої облікової відомості.
27. Поясніть фінансову перспективу з погляду збалансованої облікової відомості.
28. Поясніть споживчу перспективу з погляду збалансованої облікової відомості.
29. Поясніть перспективу навчання й зростання з погляду збалансованої облікової відомості.
30. Які показники функціонування використовуються в організаціях обслуговування?

Тести

1. Управлінський облік є складовою:
 - а) процесу управління;
 - б) бухгалтерського обліку;
 - в) фінансового обліку.
2. Управлінський облік регламентується:
 - а) стандартами;
 - б) постановами;
 - в) самим підприємством;
 - г) законами;
 - д) інструкціями.
3. Управлінський облік як система сформувався:
 - а) у середині XIX століття;
 - б) на початку XX століття;
 - в) у середині XX століття;
 - г) жодна відповідь не є правильною.
4. Управлінський облік відрізняється від фінансового обліку:
 - а) деталізацією інформації;
 - б) відкритістю даних;
 - в) спрямованістю у часі;
 - г) усіма наведеними характеристиками.
5. Фінансовий та управлінський облік:
 - а) використовують інформацію винятково про минулі події;
 - б) мають однакову мету;
 - в) використовують одну інформаційну систему;
 - г) мають вестися всіма бухгалтерами.
6. Основою управлінського обліку є:
 - а) фінансовий облік;
 - б) податковий облік;
 - в) виробничий облік;
 - г) статистичний облік.

7. Основна мета управлінського обліку полягає в наданні інформації:

- а) зовнішнім користувачам;
- б) внутрішнім користувачам;
- в) органам виконавчої влади.

8. Вимога обов'язковості ведення обліку найбільшою мірою розповсюджуються на:

- а) фінансовий облік;
- б) управлінський облік;
- в) оперативний виробничий облік.

9. До функціональних обов'язків бухгалтера-аналітика підприємства входять:

- а) аналіз фінансової звітності;
- б) управлінське консультування з питань планування, контролю і регулювання діяльності центрів відповідальності;
- в) податкове консультування.

10. Концепції управлінського обліку:

- пов'язані з використанням результату здійснення функції управлінського обліку;
- пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку;
- описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на продуктивність ресурсів, створення вартості, господарські процеси, командні дії.

11. Збалансована облікова відомість включає в себе:

- фінансові показники;
- нефінансові показники;
- фінансові та нефінансові показники.

12. Збалансована облікова відомість пов'язана з:

- місією підприємства;
- стратегією підприємства;
- короткостроковими плануванням;
- цілями підприємства.

13. Перспективи використання збалансованої облікової відомості:

- фінансова;
- часова;
- споживча;
- внутрішніх бізнес-процесів;
- грошова;
- ринкова;
- навчання й зростання.

14. Унікальними характеристиками, за якими обслуговуючі компанії відрізняються від виробничих, є:

- виробництво і споживання послуг невіддільні;
- послуги не можна зберігати;
- більшість послуг матеріальні;
- нероздільність в часі моменту надання та споживання послуг.

ТЕМА 8. КОНТРОЛІНГ ЯК СКЛАДОВА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми: зрозуміти поняття “контролінг”; розглянути види контролінгу; усвідомити сутність оперативного та стратегічного контролінгу; розглянути систему раннього попередження та реагування; визначити та дослідити основні методи фінансового контролінгу.

План викладу матеріалу

8.1. Сутність та функції фінансового контролінгу.

8.2. Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації

8.3. Методи фінансового контролінгу

Питання для самоконтролю.

Тести.

8.1. Сутність та функції фінансового контролінгу

Контролінг – нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю й менеджменту. Слово контролінг походить від англійського *to control* – контролювати, управляти, яке, у свою чергу, є похідним від французького слова, що означає "реєстр, список перевірки". Але, незважаючи на те, що найповніше його система уперше була описана і застосована у США, в англійських джерелах термін "контролінг" практично не використовується: у Великобританії і США укорінився термін "управлінський облік" (*managerial accounting, management accounting*), хоча працівників, до чиїх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (*controller*). Власне термін "контролінг" прийнято в Німеччині, звідки він прийшов до Росії.

Щодо його змісту, то судячи з зарубіжної та вітчизняної літератури, контролінг – це поняття надто широке і, на перший погляд, асоціюється зі словом "контроль". Але контролінг не зводиться до простої системи контролю, а охоплює значно ширшу сферу діяльності підприємства, оскільки **контролінг** – це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства.

Отже, контроль переважно спрямований у минуле, на виявлення помилок і прорахунків, а контролінг – на управління майбутнім для забезпечення тривалого й успішного функціонування суб'єкта господарювання.

Спочатку під контролінгом розуміли сукупність завдань у сфері обліку і фінансів, а контролер був головним бухгалтером. Потім це поняття почали трактувати ширше: до функцій контролінгу стали відносити фінансовий контроль і оптимізацію використання фінансових ресурсів та джерел. Водночас, можна стверджувати, що існує неоднозначність трактувань, які

характеризують внутрішній зміст поняття "контролінг", при цьому найчастіше його ідентифікують як:

- діяльність щодо забезпечення ефективного управління;
- управління процесом одержання прибутку;
- діяльність з інформаційного забезпечення управління;
- механізм саморегулювання діяльності;
- механізм координації системи управління;
- контроль, що охоплює усі сторони діяльності;
- управлінський облік;
- коментуюча функція менеджменту;
- діяльність, спрямована на оцінку усіх сторін господарювання;
- обліково-аналітична система.

Одні автори й перекладачі вважають наведені поняття і об'єктивні явища господарської практики західних підприємств, що стоять за ними, відмінними за змістом, інші – тотожними.

Неоднозначність трактувань змісту визначення системи контролінгу наведено у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

**Трактування змісту визначення системи контролінгу
зарубіжними і вітчизняними дослідниками**

Джерело даних	Суть визначення
1	2
1. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 9.	Під контролінгом слід розуміти керівну концепцію ефективного управління фірмою й забезпечення її довгострокового існування
2. Там само. – С. 15	...контролінг ... є механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління
3. Там само. – С.88	... контролінг являє собою в широкому змісті систему забезпечення виживаності підприємства у двох аспектах: короткостроковому – оптимізація прибутку – і довгостроковому – збереження й підтримка гармонічних відносин та взаємозв'язків даного підприємства з навколишніми його сферами: природою, соціальною, господарською
4. Там само. – С.88	Контролінг являє собою сукупність методів оперативного й стратегічного управління: обліку, планування, аналізу й контролю, поєднаних на якісно новому етапі розвитку ринкових відносин на Заході в єдину систему, функціонування якої підлогового певної мети

Продовження табл. 8.1

1	2
5. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 8	...систему управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності фірми... як систему управління прибутком підприємства
6. Там само. – С.2 1	Контролінг – це система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства, що дозволяє уникнути несподіванок і вчасно включити червоне світло, коли економіці підприємства загрожує небезпека, що вимагає вживання заходів підприємством
7. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой; общ. ред. А.П. Градова – СПб.: Специальная литература, 1996. – С. 217	Контролінг – новітня концепція ефективного управління фірмою для забезпечення її довгострокового існування на ринку. Контролінг являє собою ... систему забезпечення виживаності підприємства на етапах стратегічного й тактичного управління
8. Анташов В.А., Уварова Г.В. Экономический советник менеджера. – Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. – С. 93	Контролінг розглядається ... як певна концепція керівництва підприємством, орієнтована на його довгострокове й ефективне функціонування в постійно змінюваних господарських умовах
9. Контроллинг как инструмент управления предприятием; общ. ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – С. 6	Контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції, що коментує, у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень
10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга; пер. с нем.; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика. – 1997. – С. 113	... контролінг є особливий елемент управління соціальною системою, виконуючи свою головну функцію підтримки керівництва в процесі рішення ним загального завдання координації системи керування з натиском насамперед на завдання планування, контролю й інформування

1	2
11.Петренко С.Н. Контроллинг: учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – С. 15	Система контролінгу являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного й стратегічного керування процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства
12.Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; под ред. Данилочкиной Н.Г. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – С. 22	... контролінг є складною конструкторською, що поєднує в собі настільки різні елементи, такі як установлення цілей, планування, обліку, контролю, аналізу, управління інформаційними потоками й вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень
13.Циглик І.І., Мозіль І.О., Кідрякова Н.В. Контролінг. Сутність і основи формування та функціонування на підприємствах України // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – №4. – С. 14	Контролінг – це система, яка орієнтована на майбутній розвиток підприємства або регіону в цілому. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою
14.Рыночная экономика: Словар; под общ.ред. Г.Я. Купермана. – [2-е изд., доп.] – М.: Республика, 1995. – 202 с.	Контролінг ... система державного, управлінського і незалежного контролю. Контролінг включає систему безперервного інформування керівництва фірми про стан усіх сторін діяльності фірми відповідно до затвердженого переліку окремих і узагальнених показників: стан портфеля замовлень і його відповідність завданням і вимогам фірми, хід підготовки виробництва й запровадження технологічних та інших новинок, виконання виробничої програми, дотримання кошторисів витрат на виробництво, виконання інвестиційної програми, фінансовий стан фірми, дебіторська і кредиторська заборгованість
15.Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – [4-те вид., випр. та доп.]. – Л.: Т-во «Знання», КОО; Вид-во Львів. Банк. Ін-ту НБУ. – 230 с.	Контролінг – функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної інформативної функції в менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень

Порівнюючи й аналізуючи зміст визначень, наведених у таблиці, ряд авторів небезпідставно стверджують, що контролінг є важливим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки:

- забезпечує керівництво й акціонерів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збирання, оброблення, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;
- надає інформацію для управління трудовими і фінансовими ресурсами;
- забезпечує виживання підприємства на рівнях стратегічного й тактичного управління;
- сприяє оптимізації залежності "виручка – затрати – прибуток".

Отже, можемо дати таке визначення: контролінг – це спеціальна саморегулююча система методів та інструментів, яка спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг.

Контролінг базується на системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції, витратами та прибутком, кількістю витраченого часу на виробництво продукції, експлуатацією машин та управлінням іншими показниками, які характеризують рівень використання виробничих потужностей і ресурсів усіх видів.

Отже, контролінг як наука пов'язаний з управлінням та регулюванням господарської та фінансової діяльності, для чого використовується система отримання та оброблення інформації про техніко-економічні показники роботи підприємства.

Служби контролінгу безпосередньо не ухвалюють рішення, а здійснюють їхню підготовку, функціональну та інформаційну підтримку і контроль за реалізацією. Інформаційне забезпечення менеджменту повинно здійснюватись у зрозумілій для користувачів формі. З цією метою відповідна інформація спочатку обробляється, узагальнюється, аналізується і подається користувачам у формі рапортів, звітів, доповідних записок, резюме, рекомендацій, прогнозів тощо.

На практиці розрізняють різні напрями (сектори) контролінгу: фінансовий контролінг, контролінг збуту, дивізіональний контролінг, контролінг виробництва та закупівель тощо. У цьому розділі висвітлюються основні питання, пов'язані з організацією та функціонуванням фінансового контролінгу, хоча більшість методів та інструментів, які будуть охарактеризовані, є універсальними і можуть бути використані в інших секторах контролінгу.

Існує декілька підходів до визначення місця контролінгу в організаційній структурі підприємства. Головна різниця між ними полягає в характері підпорядкованості служби контролінгу: безпосередньо директору підприємства чи фінансовому директору. Враховуючи коло функцій і завдань, які виконує контролінг, на нашу думку, відділ контролінгу повинен бути включений у структуру фінансово-економічних служб підприємства, які підпорядковуються фінансовому директору. В Європі досить часто керівник фінансово-економічного відділу, в компетенції якого перебувають фінанси, бухгалтерія,

виробничий облік і калькулювання, виконує одночасно функції контролера і фінансиста. На американських же фірмах ці функції, як правило, розділені.

Фінансовий контролінг зорієнтований на функціональну підтримку фінансового менеджменту, що визначає його зміст та основні завдання. Провідною метою фінансового контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Для досягнення цієї мети фінансовий контролінг (контролер) вирішує цілу низку функціональних завдань. Каталог цих завдань наведено у табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Каталог функцій і завдань фінансового контролера

Функції	Завдання
1	2
Координація	– регулювання інформаційних потоків; – координація процесу планування
Фінансова стратегія	– активна участь у розробці фінансової стратегії підприємства та координація роботи з планування фінансово-господарської діяльності; – «продаж» цілей і планів; – вироблення пропозицій щодо адаптації організаційної структури підприємства до обраної стратегії розвитку
Планування та бюджетування	– розробка та постійне вдосконалення внутрішньої методики прогнозування та бюджетування »; – забезпечення процесу бюджетування; – участь у розробці інвестиційних та інших бюджетів
Бюджетний контроль	– внутрішній (управлінський) облік = management accounting; – участь у складанні річних, квартальних і місячних звітів; – аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих; – забезпечення постійного аналізу та контролю ризиків у фінансово-господарській діяльності, а також розробка заходів щодо їхньої нейтралізації; – виявлення та ліквідація «вузьких місць» на підприємстві; – своєчасне реагування на появу нових можливостей (виявлення та розвиток сильних сторін); – підготовка звіту про виконання бюджетів і розробка пропозицій щодо коректування планів і

Закінчення табл. 8.2

1	2
Внутрішній консалтинг та методологічне забезпечення	– розробка методичного забезпечення діяльності окремих структурних підрозділів; – надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства та структурним підрозділам у процесі розробки фінансової стратегії, планування, розробки і впровадження нових продуктів, процесів, систем
Внутрішній аудит та ревізія	– забезпечення постійного контролю за дотриманням співробітниками встановленого документообороту, процедур проведення операцій, функцій і повноважень згідно з покладеними на них обов'язками; – проведення внутрішнього аудиту та координація власної діяльності з діями незалежних аудиторських фірм при проведенні зовнішнього аудиту підприємства; – забезпечення збереження майна підприємства

Реалізація покладених на фінансовий контролінг завдань досягається в ході виконання службами контролінгу своїх функцій та використання специфічних методів. Залежно від виконуваних функцій і методологічної підтримки фінансовий контролінг поділяють на стратегічний та оперативний. Їхню характеристику подано в табл. 8.3 [14, 10-11].

Таблиця 8.3**Характеристика оперативного та стратегічного контролінгу**

Ознаки	Стратегічний	Оперативний
1	2	3
Орієнтація	Внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства	Економічна ефективність та рентабельність діяльності підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Тактичний та оперативний
Цілі	Забезпечення виживання. Проведення антикризової політики. Підтримання потенціалу успіху	Забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства

Продовження табл. 8.3

1	2	3
Головні завдання	– участь в установленні кількісних та якісних цілей підприємства; – відповідальність за стратегічне планування; – розробка альтернативних стратегій; – визначення критичних зовнішніх та внутрішніх умов, які лежать в основі стратегічних планів; – визначення вузьких та пошук слабких місць; – визначення слабких підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей; – порівняння планових (нормативних) та фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин, винуватців та наслідків цих відхилень; – аналіз економічної ефективності (особливо інновацій та інвестицій)	– керівництво при плануванні та розробці бюджету (поточне та оперативне планування); – визначення вузьких та пошук слабких місць для тактичного планування; – визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей; – порівняння планових (нормативних) та фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винуватців та наслідків відхилень; – аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів; – мотивація та створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень

Контролінг є однією із функцій управління, зокрема концепцією ефективного управління підприємством, і забезпечує тривале його існування в умовах конкуренції.

Сьогодні існують певні концепції контролінгу (табл. 8.4) [14,8].

Таблиця 8.4

Основні концепції контролінгу

Орієнтація концепції	Сутність і основні завдання котролінгу в рамках цієї концепції
1	2
На систему обліку	Переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень,

	пов'язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства
--	--

Продовження табл. 8.4

На управлінську інформаційну систему	Створення загальної інформаційної системи управління. Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація, функціонування й інформаційна підтримка, оптимізація інформаційних потоків
На систему управління: – з акцентом на планування і контроль; – з акцентом на координацію	Планування та контроль діяльності структурних підрозділів підприємства. Координація діяльності системи управління підприємства

8.2. Система раннього попередження та реагування: основні завдання та порядок організації

Типовою для багатьох підприємств є проблема неефективного управління ризиками (запізніле їх ідентифікування та нейтралізація) та оперативного виявлення і використання додаткових шансів поліпшення діяльності, наслідком чого може бути зменшення потенціалу розвитку та фінансова криза. З метою своєчасної ідентифікації факторів, які сигналізують про той чи інший напрям розвитку окремих показників, внутрішніх і зовнішніх параметрів діяльності підприємства, вжиття превентивних заходів доцільно впроваджувати систему раннього попередження та реагування (СРПР).

Система раннього попередження та реагування – це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Згідно з найновішими підходами до побудови системи контролінгу на підприємстві у СРПР інтегруються елементи, як стратегічного, так і оперативного контролінгу. Сама ж СРПР повинна логічно вписуватися в систему планування та контролю.

Система раннього попередження і реагування виявляє та аналізує інформацію про приховані обставини, настання яких може призвести до виникнення загрози для підприємства або до втрати потенційних шансів. Першочерговим завданням системи раннього попередження є своєчасне виявлення ознак кризи на підприємстві, тобто прогнозування можливого банкрутства. З іншого боку, за допомогою цієї системи виявляються додаткові шанси для суб'єкта господарювання. На базі СРПР і будується система управління ризиками, яка включає ідентифікацію ризиків, їхню оцінку та нейтралізацію.

Процес створення системи раннього попередження і реагування може складатися з таких етапів:

1. Визначення сфер спостереження – установлення об'єктів внутрішньої і зовнішньої діагностики. До основних сфер спостереження в рамках внутрішньої діагностики належать: фінансова, виробнича, збутова, організаційна. Зовнішня діагностика побудована на аналізі ситуації на ринку (клієнти, конкуренти, кон'юнктура), макроекономічної ситуації в країні та економіко-правових умов діяльності підприємства.

2. Вибір індикаторів раннього попередження, які можуть вказувати на розвиток того чи іншого негативного процесу.

3. Розрахунок граничних значень індикаторів і безпечних інтервалів їх зміни. У ході даного етапу розраховується, наприклад, зона безпеки, тобто позитивна різниця між фактичною виручкою від реалізації та виручкою від реалізації, що відповідає точці беззбитковості; величина продуктивності праці, яка забезпечує конкурентоспроможність підприємства; рівень фінансових показників, достатній для підтримки стабільної ліквідності та платоспроможності суб'єкта господарювання; розрахунок частки ринку, необхідної для забезпечення планового рівня рентабельності, тощо.

4. Формування конкретних аналітичних завдань для аналітичних центрів. До таких завдань можуть належати прогнозування банкрутства підприємства, SWOT-аналіз, бенчмаркінг та ін.

5. Формування інформаційних каналів: забезпечення інформаційного зв'язку між джерелами інформації та системою раннього реагування, між системою та користувачами – керівниками всіх рівнів.

6. Узагальнення отриманих, аналітичних висновків та підготовка пропозицій і рекомендації щодо розвитку сильних сторін та нейтралізації слабких, що є основою розробки проектів управлінських рішень [11, 415].

Розрізняють дві підсистеми СРПР: система, орієнтована на внутрішні параметри діяльності підприємства, та система, орієнтована на зовнішнє середовище. Предметом дослідження останньої є завчасне прогнозування загроз, передусім з боку контрагентів, держави, конкурентів тощо. Яскравим прикладом застосування даної підсистеми СРПР є проведення банківськими працівниками аналізу підприємств-позичальників у рамках оцінки їхньої кредитоспроможності. Внутрішньо орієнтована підсистема СРПР спрямована на ідентифікацію ризиків і шансів, які криються всередині підприємства. У своєму розвитку ця підсистема пройшла три покоління: перше було зорієнтовано в здебільшого на ідентифікацію наслідків дії тих чи інших факторів; друге – на визначення симптомів; третє – на виявлення першопричин.

Найскладнішим завданням, яке слід вирішити в процесі організації системи раннього попередження та реагування, є підбір індикаторів раннього попередження та визначення критеріїв їхньої інтерпретації. У науково-практичній літературі здебільшого вирізняють такі блоки індикаторів:

– загальноекономічні – індикатори, які дозволяють своєчасно виявити зміни в тенденціях розвитку кон'юнктури економіки в цілому (використовуються результати досліджень відповідних науково-дослідних економічних і соціологічних інститутів);

- ринкові індикатори – дають можливість виявити тенденції на ринках, на яких здійснює свою діяльність підприємство;
- технологічні індикатори – дають інформацію щодо появи на ринку нових продуктів, методів, процесів тощо;
- соціальні індикатори – демографічна ситуація в країні, вартість робочої сили, рівень мінімальної заробітної плати тощо;
- політичні індикатори – вплив на діяльність підприємств, які мають політичну природу, зокрема тенденції в економічному законодавстві, політика протекціонізму тощо;
- внутрішні індикатори – система показників, які розраховуються на базі внутрішнього (управлінського) обліку та звітності.

Комбінація показників, які є внутрішніми індикаторами раннього попередження, підбирається з урахуванням можливостей прогнозування на їх основі фінансового стану підприємства та загрози банкрутства. Згідно з найновішими розробками у сфері фінансового контролінгу як ключовий внутрішній індикатор раннього попередження рекомендується використовувати показник Free Cash-flow. Цей показник є результатом руху грошових коштів у рамках операційної та інвестиційної діяльності й оперативно сигналізує про проблеми в сфері збуту, виробництва, управління оборотними активами тощо.

Отже, явно є те, що органічно вбудована в систему економічних служб підприємства служба контролінгу є функціонально відокремленим напрямом в його роботі, що дозволяє оптимізувати діяльність інших економічних служб з точки зору аналітичних позицій, а також найбільш повно реалізувати можливість вироблення альтернативних підходів для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

8.3. Методи фінансового контролінгу

Служби контролінгу в процесі виконання своїх функцій використовують значну кількість методів. Поряд з окремими загально методологічними та загальноекономічними методами використовуються специфічні. До перших методів належать такі, як спостереження, порівняння, групування, аналіз, трендовий аналіз, синтез, систематизація, прогнозування. До основних специфічних методів контролінгу належать:

- аналіз точки беззбитковості;
- бенчмаркінг;
- вартісний аналіз;
- портфельний аналіз;
- SWOT-аналіз (аналіз сильних і слабких місць);
- ABC - аналіз;
- XYZ- аналіз;
- методи фінансового прогнозування (експертні, екстраполяції тощо).

Аналіз точки безбитковості. Важливим завданням контролінгу (управлінського обліку) є калькуляція ціни, планування прибутку підприємства та асортименту продукції. Дійовим інструментом виконання цього завдання є розрахунок точки безбитковості та необхідної суми покриття. Цей метод контролінгу зводиться до визначення мінімального обсягу реалізації продукції (за стабільних умовно постійних витрат), за якого підприємство може, з одного боку, забезпечити безбиткову операційну діяльність у плановому періоді, з іншого – створити умови для самофінансування підприємства.

Точка безбитковості характеризує обсяг реалізації продукції за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виручка від реалізації продукції відповідає валовим затратам на її виробництво та реалізацію. Точку безбитковості називають також точкою «порогового» прибутку чи точкою рівноваги. Розглядуваний метод побудований на тезі, що зі збільшенням обсягів реалізації величина умовно постійних витрат на одиницю продукції зменшується.

Важливим інструментом аналізу конкурентоспроможності підприємства є *бенчмаркінг*. Бенчмаркінг (від англ. benchmarking – установлення контрольної точки) – це перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів. Основний зміст та мета бенчмаркінгу полягає в ідентифікації відмінностей з порівнюваним аналогом (еталоном), визначення причин цих відмінностей та виявлення можливостей щодо удосконалення об'єктів бенчмаркінгу.

Вартісний аналіз – це метод контролінгу, що полягає в дослідженні функціональних характеристик продукції, яка виробляється, на предмет еквівалентності їхньої вартості та корисності. Отже, в центрі уваги вартісного аналізу перебувають функціональні та вартісні параметри продукції (робіт, послуг), саме тому цей вид аналізу позначають також як функціонально-вартісний. У ході аналізу здійснюється класифікація функцій продукту у розрізі функціональних класів: головні, додаткові та непотрібні. На основі цього розробляються пропозиції щодо мінімізації затрат на виконання кожної функції, а також щодо анулювання другорядних функцій, які потребують значних затрат.

Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Традиційно цей інструмент використовується при оптимізації портфеля цінних паперів інвестора. Фінансист під терміном «портфоліо» розуміє оптимальний з погляду комбінації ризику та прибутковості набір інвестицій (концепція оптимізації портфеля інвестицій Марковіца, модель оцінки капітальних активів). В основі портфельного аналізу покладено два оцінні критерії: теперішня вартість очікуваних доходів від володіння цінними паперами (відсотки, дивіденди) і рівень ризиковості вкладень.

За аналогією з цінними паперами можна проводити аналіз портфеля продукції (послуг), виробництвом яких займається підприємство. Зрозуміло, що портфельний аналіз доцільно використовувати на тих підприємствах, які

займаються виробництвом багатьох видів продукції. В ході аналізу окремі продуктові групи виокремлюються у відповідні стратегічні «бізнес-одиниці», кожна з яких оцінюється з погляду прибутковості та ризиковості виробництва.

Даний метод контролінгу використовується при селективному відборі найцінніших для підприємства постачальників і клієнтів, найважливіших видів сировини і матеріалів, найвагоміших елементів затрат, найрентабельнішої продукції, найефективніших напрямів капіталовкладень.

ABC-аналіз полягає у виявленні та оцінці незначного числа кількісних величин, які є найбільш цінними та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників. Згідно з цим методом досліджувана сукупність, наприклад запаси сировини та матеріалів, ділиться на три частини:

1) група А – запаси, які є найбільш цінними з погляду їх вартості, однак можуть використовуватися підприємством у незначній кількості в натуральному вираженні;

2) група В – середні за величиною запаси як у кількісному, так і в грошовому вираженні;

3) група С – запаси з найбільшою часткою в натуральному вираженні, однак незначні з погляду їхньої вартості.

Методи фінансового прогнозування. Виконання функцій стратегічного та оперативного контролінгу, система раннього попередження та реагування, довгострокове планування та бюджетування значною мірою ґрунтуються на фінансових прогнозах. У науково-практичній літературі виокремлюють три основні групи методів прогнозування:

- суб'єктивні (експертні) методи визначення прогнозних показників;
- каузальне прогнозування;
- методи екстраполяції [11, 430-441].

Одним із важливих методів стратегічного контролінгу є так званий аналіз сильних (*Strenght*) і слабких (*Failure*) місць, а також наявних шансів (*Opportunity*) і ризиків (*Threat*). В економічній літературі цей вид аналізу позначається також як SWOT-аналіз (*SWOT - analysis*). Даний вид аналізу може здійснюватися стосовно всього підприємства, його структурних підрозділів, а також у розрізі окремих видів продукції. На основі результатів аналізу ендогенного середовища розробляються рекомендації щодо:

- 1) усунення наявних слабких місць;
- 2) ефективного використання існуючого потенціалу (сильних сторін).

У результаті SWOT-аналізу екзогенного середовища виявляється позитивний і негативний вплив на підприємство ззовні. На основі цього виробляються пропозиції стосовно:

- 1) нейтралізації можливих ризиків;
- 2) використання додаткових шансів.

На рис. 8.1 у вигляді матриці наведено типові приклади сильних і слабких сторін вітчизняних підприємств, а також шансів і ризиків, які можуть виникнути під дією зовнішніх обставин.

Сильні сторони: – кваліфікований інженерно-технічний персонал; – низькі витрати на заробітну плату; – наявність власних виробничих споруд; – прихід молодих та енергійних співробітників фінансових служб	Слабкі сторони: – інертність і зловживання керівництва підприємства; – крадіжки на виробництві; – застарілий асортимент продукції; – висока енергомісткість продукції; – неефективна діяльність служби збуту
Додаткові шанси: – ринок сформований в основному за рахунок імпорту; – державою проводяться протекціоністські заходи, спрямовані на захист вітчизняного товаровиробника; – іноземні інвестори проявляють значний інтерес до галузі, до якої належить підприємство	Ризики: – криміногенні ризики; – інфляційний ризик (знецінення реальної вартості капіталу); – ризик неплатоспроможності чи банкрутства контрагентів; – ризик зміни податкового законодавства та накладання фінансових санкцій

Рис. 8.1. Матриця SWOT-аналізу

Для розробки стратегій недостатньо констатувати вплив тих чи інших факторів середовища. Щоб забезпечити виживання підприємства у довгостроковій перспективі, необхідно прогнозувати тенденції розвитку шансів і загроз. Те, що аналіз і прогнозування тенденцій треба проводити одночасно, підтверджує перелік етапів проведення SWOT-аналізу (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

Основні етапи застосування SWOT-аналізу

Аналіз поточної ситуації (діагноз)	Аналіз майбутнього (прогноз)
1. Аналіз критичних внутрішніх та зовнішніх факторів	5. Прогнозування тенденцій розвитку для кожного (обраного) зовнішнього фактора
2. Оцінка зовнішніх факторів (експертиза)	6. Розробка вимог до рекомендацій, що посилюють переваги й усувають недоліки кожного з внутрішніх факторів
3. Оцінка внутрішніх факторів (експертиза)	7. Якими ми бажаємо та можемо бути ?
4. Хто ми є і які наші конкурентні переваги (недоліки)?	8. Формулювання стратегії для кожного напрямку господарської діяльності

SWOT-аналіз може бути деталізованішим і проводитися в розрізі окремих функціональних блоків діяльності, центрів затрат, видів продукції тощо. У табл. 8.6 наведена загальна схема аналізу сильних і слабких сторін у фінансовій сфері.

Таблиця 8.6

Оцінка сильних і слабких сторін у фінансовій сфері

Об'єкт аналізу	Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Ліквідність		
2. Прибутковість		
3. Cash-flow		
4. Структура капіталу		
5. Структура активів		
6. Дебіторська заборгованість		
7. Кредиторська заборгованість		
8. Фінансові відносини з капіталодавцем		
9. Реальні інвестиції		
10. Фінансові інвестиції		
11. Оборотність обігових активів		

У процесі аналізу сильні та слабкі місця підприємства слід оцінювати з урахуванням основних тенденцій змін у зовнішньому щодо підприємства середовищі. Так, ліквідність підприємства на актуальну дату може бути сильною стороною підприємства, однак через деякий період внаслідок дії зовнішніх факторів вона може стати недостатньою і перетворитися на слабе місце.

Оскільки сильні та слабкі місця, як правило, є відносними величинами, в процесі аналізу їх слід порівнювати з аналогіями на підприємствах-конкурентах. Під час аналізу сильних і слабких місць визначаються критичні сфери, які під дією специфічних зовнішніх і конкурентних факторів впливають на економічні результати підприємства. Потім визначаються ключові параметри фактори, що впливають на ефективність господарської діяльності. На практиці досить часто в ході SWOT-аналізу використовуються такі методи контролінгу, як анкетування та ABC-аналіз. Результати аналізу унаочнюються у вигляді діаграм, матриць, схем, графіків.

Питання для самоконтролю

1. Поясніть поняття «контролінг».
2. Охарактеризуйте види контролінгу.
3. Поясніть поняття «система раннього попередження та реагування».
4. Охарактеризуйте основні методи фінансового контролінгу.

Тести

1. Контролінг – це...:

- а) процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня;
- б) це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства;
- в) це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

2. Оперативний контролінг характеризується:

- а) внутрішнім та зовнішнім середовищем підприємства;
- б) економічною ефективністю та рентабельністю діяльності підприємства;
- в) визначенням собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

3. Стратегічний контролінг характеризується:

- а) внутрішнім та зовнішнім середовищем підприємства;
- б) економічною ефективністю та рентабельністю діяльності підприємства;
- в) визначенням собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

4. Система раннього попередження та реагування – це...:

- а) процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня.
- б) це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, що орієнтована на майбутній розвиток підприємства;
- в) це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

5. Фінансовий контролінг складається з таких методів, як:

- а) метод візуального пристосування;
- б) аналіз точки беззбитковості;

- в) бенчмаркінг;
- г) регресійний аналіз.

ТЕРМІНИ З ДИСЦИПЛІНИ "УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ"

АВС-аналіз – виявлення та оцінка незначного числа кількісних величин, які є найціннішими та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників.

Активи – це ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод в майбутньому.

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" – метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою визначення.

Аналіз чутливості – вивчення ймовірного впливу зміни початкових оцінок і припущень на чисту теперішню вартість проекту.

Ануїтет – це серія рівновеликих платежів (або надходжень), що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду.

База розподілу непрямих витрат – показник, пропорційно величини якого розподіляються певна стаття непрямих витрат.

Баланс – це прогноз співвідношення усього, що має бізнес у даний момент (усе майно, зобов'язання споживачів та ін.), тобто активів, і всього того, що бізнес винен іншим, тобто пасивів (зобов'язань) перед постачальниками, бюджетом, банками й інвесторами.

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

Бенчмаркінг – це перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів.

Бухгалтерський облік – вид обліку, за якого відбувається суцільне, безперервне та взаємозв'язане відображення господарської діяльності підприємства.

Бюджет – це фінансовий план, що охоплює всі сторони діяльності організації, що дозволяє співставляти всі понесені витрати й отримані результати у фінансових термінах на майбутній період часу в цілому і по окремих півперіодах.

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

Бюджет використання матеріалів – плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Бюджет виробництва – виробнича програма, що визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді.

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

Бюджет витрат на збут – плановий документ, у якому наведено постійні та змінні витрати, пов’язані зі збутом продукції у бюджетному періоді.

Бюджет грошових коштів – плановий документ, який відображає очікувані платежі та надходження коштів за певний період.

Бюджет доходів і витрат (бюджет прибутків і збитків) – співвідношення всіх доходів (виручки) від реалізації у плановий період із усіма видами витрат, що припускає понести в цей же період підприємство, пов’язаними з одержанням доходів і з виділенням найбільш важливих (критичних) статей витрат.

Бюджет придбання матеріалів – плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді.

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

Бюджет руху грошових коштів – це план руху розрахункового рахунку і наявних коштів у касі підприємства, що відбиває всі прогнозовані надходження і списання коштів у результаті господарської діяльності.

Бюджет собівартості виготовленої продукції – плановий документ, в якому наведено розрахунок собівартості продукції, що її передбачається виготовити у бюджетному періоді.

Бюджетний звіт про прибуток – проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності.

Бюджетний контроль – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів.

Бюджетний період – період, для якого підготовлений і використовується бюджет.

Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники.

Бюджетування капітальних інвестицій – процес виявлення, оцінювання, планування й фінансування значних інвестиційних проектів.

Валові витрати – 1) це будь-які витрати підприємства, пов’язані з його господарською діяльністю; 2) всі витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією продукції (вони мають найбільшу питому вагу у складі валових витрат), а також заохочувальні виплати працівникам, витрати, пов’язані з поліпшенням основних засобів, витрати на утримання та експлуатацію об’єктів соціальної інфраструктури, по операціях з борговими зобов’язаннями, валютними цінностями, суми оплачених (або нарахованих) податків, зборів, обов’язкових платежів та всі інші витрати, крім тих, які у законодавчому порядку до складу валових витрат не входять.

Валові витрати виробництва та обігу – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій формі, матеріальній чи нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що здійснюються таким платником податку для подальшого використання у своїй господарській діяльності

Вартісний аналіз – це метод контролінгу, що полягає в дослідженні функціональних характеристик продукції, яка виробляється, на предмет еквівалентності їх вартості та корисності.

Вартість грошей з урахуванням часу – сума доходу на інвестиції, яка отримана або може бути отримана за певний період часу.

Вартість капіталу – це комбінований (середньозважений) відсоток прибутку, що його компанія має сплачувати своїм інвесторам.

Витрати – 1) це зменшення економічних вигод у виді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками); 2) це реальні чи можливі витрати фінансових ресурсів підприємства.

Витрати діяльності – це витрати, які не включаються до собівартості продукції, робіт та послуг і розглядаються як витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Витрати структурного підрозділу – це вартість ресурсів, використаних в технологічному процесі, яка складає виробничу собівартість створеної в структурному підрозділі продукції (робіт, послуг).

Відхилення – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Власний капітал – частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішня норма прибутковості – це ставка дисконту, за якої чиста теперішня вартість проекту капітальних інвестицій дорівнює нулю. Інакше кажучи, це ставка дисконту, за якої грошові надходження дорівнюють початковим інвестиціям.

Генеральний (зведений) бюджет – сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні та фінансові.

Гнучкий кошторис – кошторис, який фіксує планові витрати для фактичного обсягу виробництва.

Головний бюджет – це фінансовий, кількісно визначений вираз маркетингових і виробничих планів, необхідних для досягнення поставлених цілей діяльності підприємства.

Граничні витрати – приріст сукупних витрат унаслідок приросту обсягу операційної діяльності на гранично малу величину.

Грошовий потік – це сума чистого прибутку підприємства, тобто прибутку, що залишається у його розпорядженні після сплати податків з нього, плюс сума амортизаційних відрахувань (на основні засоби, нематеріальні активи), які надходять підприємству у складі виручки від реалізації продукції.

Дегресуючі витрати – витрати. Відносна зміна яких менша за відносну зміну

обсягу діяльності (коефіцієнт еластичності витрат $k_e < 1$).

Директ-костинг – метод формування собівартості продукції за змінними (прямими) витратами.

Дисконтований період окупності – період часу, необхідний для відшкодування дисконтованої вартості інвестицій за рахунок теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень.

Дисконтування – процес визначення теперішньої вартості майбутніх грошових потоків.

Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу (окрім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Елементи витрат – витрати, однорідні за змістом (видом).

Збалансована облікова відомість – це система стратегічного менеджменту, що дозволяє перетворити бачення бізнесу й стратегію організації в операційні цілі по кожній із чотирьох перспектив, а потім установити конкретні параметри по кожній з таких цілей.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до міні обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

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

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, які утілюють в собі економічні вигоди.

Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Індекс виконання плану – співвідношення фактичного і планового обсягів випуску.

Індекс прибутковості - співвідношення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень і чистих інвестицій.

Інституційна одиниця – це економічна одиниця, яка може володіти активами і брати на себе певні зобов'язання.

Калькулювання – визначення собівартості конкретного замовлення за індивідуальними витратами.

Калькулювання за замовленням – визначення собівартості конкретного виробу (замовлення) за індивідуальними витратами (суднобудування, космічне машинобудування, будівництво, науково-дослідні роботи та ін.).

Калькулювання за неповними витратами – визначення собівартості послуги, здійснюване за частиною операційних витрат (прямих, змінних).

Калькулювання за повними витратами – визначення собівартості послуги, здійснюване за всіма операційними витратами.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) – визначення

розміру видатків у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) за окремими видами видатків.

Калькуляційна одиниця – одиниця виміру об'єкта калькулювання, стосовно якої обчислюється витрати.

Калькуляційні статті витрат – групи витрат, за якими визначається собівартість послуги.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності – коефіцієнт, що показує відносне допустиме зниження обсягу операційної діяльності з огляду на її прибутковість. Нижньою межею такого зниження є точка беззбитковості.

Коефіцієнт еластичності витрат – відношення відносної зміни витрат до відносної зміни обсягу послуг.

Коефіцієнт маржинального прибутку – відношення маржинального прибутку до доходу (виручки) від операційної діяльності.

Контролінг – це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства

Контрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління може контролювати і здійснювати на них вплив.

Кошторис підрозділу – план витрат підрозділу на виробництво продукції (надання послуг) за плановий період незалежно від ступеня її готовності..

Кошторис підрозділу за угодою (замовленням) – план витрат підрозділу на виконання угоди (замовлення).

Крива освоєння – графічне зображення динаміки собівартості нової послуги.

Критична точка – це той об'єм продажів, починаючи з якого організація зароблятиме прибуток.

Критична точка (точка беззбитковості, або поріг рентабельності) – це той об'єм продажів, при якому виручка від реалізації продукції (товарів) дорівнює витратам організації, тобто це той об'єм продажів, при якому підприємство не має ні прибутку, ні збитку.

Лeverидж – це важель, при незначному посиленні якого можливо суттєво змінити результати виробничо-фінансової діяльності підприємства.

Лізинг – надання власником (лізингодавцем) певному суб'єкту (лізинго-одержувачу) на обумовлений договором термін майна за установлену періодичну плату – лізингові платежі. Лізинг є специфічною формою оренди.

Лізингові платежі (орендна плата) – поточні (щорічні) платежі лізингоодержувача лізингодавцю згідно з договором лізингу, основними складовими яких є відшкодування зносу майна (амортизація) і лізинговий дохід (дохід на позичковий капітал).

Майбутня вартість – це вартість інвестицій через визначений період часу з урахуванням певної ставки відсотка.

Майбутня вартість анuitету – це вартість анuitету на момент останньої виплати.

Маржинальний прибуток – це різниця між виручкою від реалізації продукції

і змінними витратами (якщо розрахунки проводяться на весь об'єм реалізованої продукції) або різниця між продажною ціною одиниці продукції і змінними витратами, що доводяться на одиницю продукції, тобто це сума, достатня для покриття постійних витрат і потім отримання прибутку.

Метод аналізу рахунків – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод взаємних послуг – метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати розподіляються до певного моменту поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуваними підрозділами, на останньому етапі розподілу залишки витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів відносять на основні виробничі підрозділи прямо.

Метод вищої-нижчої точок – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності.

Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Метод прямого розподілу – метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати безпосередньо списують на основні виробничі підрозділи.

Метод системи рівнянь – метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого витрати допоміжних та обслуговуючих підрозділів відбуваються з урахуванням взаємних послуг, відповідні обчислення передбачають складання та розв'язання системи рівнянь.

Методи дисконтування грошових потоків – це методи, які використовують концепцію вартості грошей з урахуванням часу для оцінювання проектів капітальних інвестицій.

Місце витрат – робоче місце або сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення тощо).

Місячний бюджет – це детальний план діяльності компанії на місяць, представлений у вигляді системи взаємозв'язаних початкових і результуючих блоків. Місячний бюджет складається на базі річного бюджету з глибшою деталізацією і уточненням планованих даних на рік.

Мотиваційний аспект управління витратами – функція з управління витратами, яка полягає у спонуканні працівників до дотримання встановленого рівня витрат і пошуку шляхів його зниження.

Надзвичайна діяльність – події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікуються, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією і управлінням виробництвом на рівні спеціалістів – технологів.

Напівзмінні витрати – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно

до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівпостійні витрати – це витрати, що змінюються ступінчасте при зміні обсягу діяльності.

Напівфабрикатний метод – метод формування внутрішніх витрат, за якого до складу витрат підрозділів входить вартість напівфабрикатів і продукції, виготовленої іншими підрозділами підприємства.

Нерелевантні витрати – витрати, які не залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і тому не враховуються в порівняльних обчисленнях.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління не може контролювати і здійснювати на них вплив.

Непродуктивні витрати – не обов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Непрямі видатки – включаються в собівартість окремих видів продукції методами, встановленими підприємством самостійно.

Непрямі витрати – витрати, які не можна віднести безпосередньо (прямо) на конкретні види послуг.

Нерегульовані витрати – витрати, на величину яких не може впливати певний центр відповідальності (підрозділ).

Неявні витрати – витрати, що характеризують нереалізований дохід від альтернативного використання ресурсів.

Нижня межа ціни – рівень мінімально допустимої ціни на продукцію підприємства; установлення ціни на продукцію нижче зазначеного рівня, робить подальше виробництво продукції та продаж її недоцільним.

Нормативна калькуляція – це розрахунок собівартості на основі норм витрат, установлених на даний період, що є базою нормативного обліку витрат на виробництво.

Об'єкт калькулювання – послуга, собівартість якої визначається.

Об'єкт управління – це витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції (робіт, послуг).

Облік витрат – це складова системи бухгалтерського обліку, що акумулює й систематизує витрати для: оцінки запасів і визначення фінансових результатів; прийняття управлінських рішень; забезпечення контролю.

Облікова норма прибутковості – відношення величини середнього чистого прибутку, отриманого в результаті капітальних інвестицій, до середньої або первісної вартості інвестицій.

Одноразові витрати – однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Оперативний облік – вид обліку, який формує інформацію для поточних потреб в управлінні окремими господарськими операціями чи їх комплексними групами.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види

діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційний аналіз – це частина управлінського обліку, ключовими елементами якого є операційний важіль, поріг рентабельності (точка беззбитковості) та запас фінансової міцності підприємства.

Операційний леверидж (операційний важіль) – показник, що характеризує відносну зміну прибутку внаслідок відносної зміни обсягу наданих послуг.

Операційні бюджети – сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток.

Оптимальна партія поставки матеріалів – партія поставки, яка забезпечує мінімальні витрати на поставку матеріалів та зберігання їх на складі у вигляді запасів.

Організаційний аспект управління витратами – функція з управління витратами, яка полягає у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання, розробленні ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків відповідних працівників підприємства.

Організація – найважливіший елемент ефективного управління витратами.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом.

Оцінювання вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю – оцінювання вибуття незамінних матеріалів, здійснюване за їх індивідуальною собівартістю (матеріали для оригінальних виробів, спецзамовлень).

Оцінювання вибуття запасів за методом “останній - перший” (Lifo) – оцінювання вибуття запасів, здійснюване за собівартістю матеріалів, які надійшли на склад останніми.

Оцінювання вибуття запасів за методом “перший - перший” (Fifo) – оцінювання вибуття запасів, здійснюване за собівартістю матеріалів, які надійшли на склад першими.

Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Передбачення витрат – прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

Період рятуння інвестицій – це період часу, необхідний для відшкодування інвестицій за рахунок отриманих грошових надходжень від їх використання та ліквідаційної вартості об'єкта інвестування.

План – це кількісний вираз основних показників діяльності підприємства на майбутній період відносно таких основних напрямів: використання інвестиційних, товарно-матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів; залучення джерел фінансування для здійснення поточної й інвестиційної діяльності; формування доходів і затрат; руху грошових коштів; інвестицій (капітальних і фінансових вкладень); підвищення якості продукції та послуг; охорони оточуючого середовища.

Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни у діяльності

підприємства.

Подальший аудит – аналіз завершених проєктів капітальних інвестицій шляхом зіставлення очікуваних і фактичних результатів.

Попроцесний метод обліку та калькулювання – метод обліку та калькулювання за певними процесами (стадіями), які є відносно відокремленими частинами загального технологічного процесу (текстильне, хімічне, металургійне виробництво тощо).

Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Фінансист під терміном «портфоліо» розуміє оптимальний з погляду комбінації ризику та прибутковості набір інвестицій (концепція оптимізації портфеля інвестицій Марковіца, модель оцінки капітальних активів). В основі портфельного аналізу покладено два оцінні критерії: теперішня вартість очікуваних доходів від володіння цінними паперами (проценти, дивіденди) і рівень ризиковості вкладень.

Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Поточна вартість майбутніх платежів (витрат) – величина майбутніх платежів (витрат), оцінена у поточній (теперішній) вартості за методом дисконтування.

Поточні витрати – постійні, звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша ніж місяць.

Прогресуючі витрати – витрати, відносна зміна яких більша за відносну зміну обсягу послуг (коефіцієнт еластичності витрат $k_e > 1$).

Продуктивні витрати – передбачені технологією та організацією виробництва.

Пропорційні витрати – витрати, відносна зміна яких дорівнює відносній зміні обсягу послуг (коефіцієнт еластичності $k_e = 1$).

Простий відсоток – розраховують множенням основної (інвестованої) суми на відсоткову ставку та період інвестицій. Тобто простий відсоток нараховується тільки на початкову суму (внесок, позику тощо).

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Раціонавання капіталу – процес вибору найліпшого серед кількох прибуткових інвестиційних проєктів за умов обмеженого фінансування.

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

Регульовані витрати – витрати, на величину яких впливає певний центр відповідальності (підрозділ).

Релевантний діапазон – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та фактором їх.

Релевантні витрати – витрати, які залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і враховуються у порівняльних обчисленнях.

Середні витрати – середня величина витрат на одиницю продукції за певний період операційної діяльності.

Система раннього попередження та реагування – це особлива інформаційна

система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

Складний відсоток – це відсоток, який нараховують на початкову суму та на раніше нараховані відсотки.

Собівартість продукції (робіт та послуг) – відношення витрат, пов'язаних з її виробництвом, до кількості виробленої продукції (виконаних робіт або наданих послуг) протягом облікового періоду.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) – виробнича собівартість продукції, робіт або послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

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

Ставка дисконту – ставку відсотка, що використовують для дисконтування.

Стандарт-кост – формування фактичних витрат на основі їх стандартизованих величин і відхилень від них.

Стандартні (нормативні) – це витрати, які відповідають визначеним на підприємстві розмірам витрат у розрахунку на одиницю продукції, або визначеним параметрам діяльності того чи іншого структурного підрозділу, розрахованих з урахуванням його ресурсних потужностей.

Статистична звітність – це форма спостереження, згідно з якою кожний суб'єкт діяльності регулярно подає відповідну інформацію до державних органів статистики та певних відомств у вигляді документів (звітів) спеціально затвердженої форми.

Статистичний облік – вид обліку, який формує інформацію про масові якісно однорідні явища.

Стратегічний бюджет – є засобом розподілу ресурсів підприємства для досягнення стратегічних цілей за період реалізації стратегії.

Стратегія підприємства – це складова частина управління, його вища сфера, що охоплює питання визначення напрямів розвитку підприємства і здійснення його довгострокових планів, які дають змогу реалізувати основне призначення підприємства.

Структура витрат – співвідношення витрат за певними класифікаційними ознаками.

Суб'єкт управління – виступають керівники і фахівці підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок і т.п.).

Сукупне (комплексне) виробництво – виробництво, в якому з тої самої сировини та в результаті одного технологічного процесу одержують декілька продуктів (хімічна, харчова промисловість, виробництво кольорових металів тощо).

Теперішня вартість – це вартість майбутніх грошових потоків на теперішній час. Для визначення теперішньої вартості інвестицій необхідно з суми майбутніх грошових надходжень вирахувати суму відсотків, нарахованих за певною ставкою за певний період.

Теперішня вартість анuitету – це дисконтована сума анuitету на дату останньої виплати.

Технологічний аналіз – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності.

Точка безбитковості – обсяг діяльності, за якого сукупні операційні витрати дорівнюють доходу (виручці) від наданих послуг.

Точка безбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам, або маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Управління витратами – процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями за постійного контролю і стимулювання зниження їхнього рівня.

Управління за відхиленнями – один із основних способів організації управління з оберненим зв'язком, за якого обернений зв'язок спрямований від виходу об'єкта управління до органу управління.

Управлінський аспект формування витрат – формування витрат з позицій внутрішніх потреб підприємства.

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

Фактичні витрати – це витрати, розміри яких сформувалися в результаті виконання передбачених планом завдань і зафіксовані у первинних облікових документах та виробничих звітах структурних підрозділів підприємства.

Фактор витрат – діяльність, яка впливає на витрати

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансове планування - це управління процесами створення, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів на підприємстві, що реалізовується в деталізованих фінансових планах.

Фінансовий аспект формування витрат – формування витрат для потреб державних установ, банків, акціонерів, інших зовнішніх підприємств.

фінансовий леверидж – це потенційна можливість впливати на прибуток шляхом зміни обсягу та структури довгострокових пасивів, тобто власного і позикового капіталів.

Фінансовий ризик – це ризик, який пов'язаний з неможливістю сплати процентів по довгострокових позиках. Чим більший обсяг залучених коштів, тим більше треба сплачувати процентів по них, тим вищий рівень фінансового левериджу. Це призводить до підвищення фінансового ризику.

Фінансові бюджети – сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Функціональний аспект управління витратами – комплекс робіт з управління витратами, які безпосередньо забезпечують цілеспрямоване

формування витрат (планування, регулювання, облік, аналіз).

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами. У спрощеному вигляді функцію витрат можна описати так: $y = a + bx$, де y – загальні витрати; a – загальні постійні витрати; b – змінні витрати на одиницю діяльності; x – значення фактора витрат.

Центр витрат – різновид центру відповідальності, в якому контролюється лише витрати (організаційно центр витрат може формувати місце витрат або сукупність організаційно поєднаних робочих місць).

Центр відповідальності – сегмент діяльності підприємства, очолюваний певною особою, яка несе персональну відповідальність за установлені показники його роботи.

Центр інвестицій – різновид центру відповідальності, в якому контролюються витрати, находження та інвестиції.

Центр інвестицій – це підрозділ, який відповідає за капіталовкладення, доходи і затрати, наприклад дочірнє підприємство, що має право інвестувати власний прибуток. Відповідальні за центри інвестування у першу чергу акцентують увагу на ефективному використанні залучених ресурсів.

Центр прибутку – це підрозділ, який відповідає як за витрати, так і за прибуток, наприклад підприємство у складі великого об'єднання або холдингової структури.

Центром витрат – це підрозділ, який відповідає лише за витрати. Центри витрат можуть змінюватися від підрозділу з декількома працівниками до цілого підприємства, також вони можуть існувати в середині інших центрів витрат і можуть бути організовані всюди, де можливо визначити і виміряти стосовно даної структурної одиниці випуск і витрати, необхідні для виробництва одиниці продукції.

Центром доходів – це підрозділ, який відповідає переважно за обсяг реалізації продукції, а за витрати – в обмеженому обсязі, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість продукції, а лише за витрати на її реалізацію.

Цільовий прибуток – прибуток, який для підприємства є прийнятним (бажаним) у певному періоді, виходячи з його стратегічних завдань.

Чиста теперішня вартість – це різниця між теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень і теперішньою вартістю чистих інвестицій. Математично цей показник можна описати таким чином.

Чисті грошові надходження - це сума, на яку додаткові грошові надходження перевищують додаткові грошові витрати за певний період або сума економії грошових витрат за цей період.

Чисті інвестиції – сума додаткових грошових коштів, спрямованих на здійснення проекту капітальних інвестицій.

Явні витрати – витрати, що формуються згідно з чинною системою (стандартами) бухгалтерського обліку (бухгалтерські витрати).

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. Учебное пособие.– К.:”Скарби”, 1998. – 334 с.
2. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
3. Управаление витратами на підприємстві; Учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П.Кустарев, А.Н. Ассаул и др.; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: "Издательский дом "Бизнес–пресса”, 2000. – 270 с.
4. Івашкевич В.Б.Сборник заданий и примеров по управленческому учету: Учеб. пособие. – М. Финансы и статистика, 2000. – 80 с.
5. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
6. Голов С.Ф.Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
7. Мякота В. Себестоимость продукции: от выпуска до реализации. – 2-е вид., перероб. и доп. – Х.: Фактор, 2003. – 268 с.
8. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др. под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
9. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
- 10.Шеремет Управленческий учет.
- 11.Апчерч Упрвленческий учет
- 12.Друри К. Управленческий учет для бизнес решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с. – (серия "Зарубежный учебник").
- 13.Петренко С. Н. Контроллинг / Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
- 14.Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для сам ост. вивч. дисц. – К.:КНЕУ, 2002. – 131 с.
- 15.Управлінський облік. Збірник задач і вправ для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Н.М. Малюга, І.А. Білоусова, Н.В. Герасимчук, Т.В. Давидюк; 2-е вид., перероб. і доп.; За ред проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
16. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник.-Київ: Вид-во “Центр навчальної літератури”, 2004. – 254 с.
17. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність: Монографія.-К.:Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2002. – 302 с.
- 18.Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент.- К.: Издательский дом “Максимум”, 2005. – 884 с.
19. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посіб. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 378 с.
20. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.

21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87.

24. Кодацкий В.П. Направления улучшения деятельности субъектов хозяйствования // Економіка, Фінанси, Право. – 2005. – №9. – С 6-10.

25. Конторщикова О. Аналіз фінансового стану як передумова ефективного управління підприємством // Економіка, Фінанси, Право. – 2002. – №6. – С 3-5.

26. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др.; под ред. Данилочкиной Н.Г. – М.: ЮНИТИ – ДАНА. – 2003.

27. Король В. Методологічні розбіжності оцінки ліквідності і платоспроможності в системі аналіз фінансового стану підприємств // Економіка, Фінанси, Право. – 2003. – №5. – С 22-25.

28. Котляр М.Л. Аналіз фінансового стану підприємства // Фінанси України. – 2004. – №5. – С.99-104.

29. Петренко С.Н. Контроллин г/ Учебное пособие. – К.: Ника –Центр, Эльга, 2003. – 328 с.

30. Стефанік І.Б. Поняття, сутність і причини виникнення контролінгу // Фінанси України. – 2005. – №2. – С. 146-153.

31. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. Посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 554 с.

32. Фінанси підприємства: навч. пос. / За ред. Г.Г. Кірейцева, М.М. Александрова. – К.: ЦУЛ, 2002. – 268 с.

33. Фінанси підприємства: підручник / проф. А.М. Поддєрьогін. – К.: КНЕУ, 2002. – 571 с.

34. Шепітко Г.Ф. Контролінг: посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання). – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – 136 с.

35. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі нормативних технологій. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.

ДОДАТОК А

Формування витрат підприємства

Витрати підприємства

Матеріальні витрати	Витрати звичайної діяльності		Надзвичайні витрати	
Витрати на оплату праці				
Відрахування на соц. заходи	Витрати операційної діяльності	Фінансові витрати	Витрати від участі в капіталі	Інші витрати
Амортизація				
Інші операційні витрати	Собівартість реалізованої продукції	Інші операційні витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут
Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати		Наднормативні виробничі витрати	
Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Змінні загальновиробничі витрати	Розподілені постійні загальновиробничі витрати

ДОДАТОК Б

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

з формування собівартості послуг зв'язку

Затверджені наказом Державного комітету зв'язку та інформатизації України
від 29.05 2001 р. № 87 (СКОРОЧЕНО)

Загальні положення

1. Методичні рекомендації з формування собівартості послуг зв'язку (далі Рекомендації) визначають єдині засади планування та обліку собівартості послуг зв'язку і рекомендуються для застосування в роботі всіма підприємствами зв'язку незалежно від форм власності.

У дирекціях, представництвах, відділеннях та інших відособлених підрозділах підприємств зв'язку, які здійснюють діяльність, що відноситься до інших галузей народного господарства (транспорт, постачання, будівництво і тощо), застосовуються Методичні рекомендації з формування собівартості і продукції (робіт, послуг) відповідних галузей.

2. Терміни, що наведені в Рекомендаціях, мають таке значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

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

Собівартість послуг зв'язку – це витрати підприємств безпосередньо пов'язані з наданням усіх видів послуг поштового і електричного зв'язку, проводового мовлення, розповсюдження програм телерадіокомпаній, а також з управлінням та наглядом за використанням радіочастотного ресурсу.

3. Витрати в іноземній валюті, що включаються до собівартості послуг зв'язку, відображаються у національній грошовій одиниці в сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти у валюту України за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій.

4. Собівартість послуг зв'язку є складовою частиною розрахунку показників фінансового підприємства зв'язку.

5. Метою визначення собівартості є своєчасне, повне і достовірне обчислення витрат, пов'язаних з наданням послуг зв'язку, а також контроль за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

6. Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів фінансово-господарської діяльності підприємств зв'язку та їх відособлених підрозділів, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та вдосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

Визнання витрат

7. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

8. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або зменшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

9. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

10. 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.

11. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

11.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

11.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

11.3. Погашення одержаних позик.

11.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 8 цих Рекомендацій.

11.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Склад витрат

12. Собівартість наданих послуг зв'язку складається з виробничої собівартості послуг зв'язку, які були надані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості послуг включаються:

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

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг зв'язку встановлюється підприємством.

13. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, що використовуються при наданні послуг зв'язку.

14. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у наданні послуг зв'язку, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

15. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування.

16. До складу загально виробничих витрат включаються:

16.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

16.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

16.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

16.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, технічне обстеження, страхування, операцій ну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

16.5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості послуг зв'язку, підвищенням їх надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

16.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

16.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально-виробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю послуг зв'язку).

16.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища та пожежну безпеку.

16.9. Витрати, пов'язані з утриманням та поточним ремонтом проводів і кабелів зв'язку, які розміщені на опорах електромережі та в каналізаційних спорудах, що належать іншим підприємствам та організаціям.

16.10. Витрати, пов'язані з використанням каналів зв'язку та доступом до місцевих телефонних мереж для надання послуг зв'язку та Інтернет, а саме: права користування (передачі) ємності в міжнародних підводних кабельних системах; права проходу (надання в користування ємності) в наземних кабельних системах транзитних країн на умовах дострокової та адміністративної оренди; використання та обслуговування ємності, що придбана на правах власності в міжнародних підводних кабельних системах згідно угод з будівництва та експлуатації, резервування кабельних ліній зв'язку в підводних та наземних системах інших країн; використання космічних сегментів для організації супутникового зв'язку на території України та для утворення міжнародних каналів; послуг центральних розрахункових частин та системних адміністраторів підводних та наземних кабельних систем; оплата витрат країнам призначення та транзитним країнам за обслуговування транзитного та кінцевого комутованого телефонного, телеграфного, та телексового графіка для забезпечення послугами міжнародного електрозв'язку споживачів мережі загального користування України; оплата послуг операторів інших країн з забезпечення організації другої половини міжнародного каналу при односторонніх замовленнях споживачів України; за доступ до міжнародної мережі Інтернет через служби інших країн; за послуги регіонального міжнародного Інтернет – регістратора

16.11. Витрати пов'язані з обробкою пошти у транзитних вузлах та її перевезенням як відомчим, так і найманим авіаційним, автомобільним, гужовим, морським, річковим і залізничним транспортом. А також оплата пробігу поштових вагонів до вагоноремонтних заводів і назад, витрати на подачу вагонів і прання постільної білизни, витрати на вугілля для опалювання в поштових вагонах; відшкодування іноземним поштовим службам витрат за надання послуг повітряного транзиту при перевезенні міжнародної пошти; відшкодування іноземним поштовим службам кінцевих витрат по обробленню та доставці (врученню) відправленої з України міжнародної письмової кореспонденції; відшкодування сухопутних часток тарифу за транзит вихідних з України поштових посилок, відшкодування сухопутних часток тарифу за доставку (вручення) вихідних з України поштових посилок; відшкодування витрат іноземним авіакомпаніям за повітряні перевезення відправлених з України міжнародних поштових відправлень.

16.12. Витрати на утримання легкового транспорту, який задіяний на забезпеченні технологічного процесу надання послуг зв'язку.

16.13. Знос спеціального одягу, взуття, обмундирування, захисних пристроїв.

16.14. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і витрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо).

17. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загально-виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості наданих послуг зв'язку у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством.

18. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості наданих послуг зв'язку, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

19. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості послуг зв'язку);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

20. Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з наданням (збутом) послуг зв'язку:

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг,
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- інші витрати, пов'язані зі збутом послуг зв'язку.

21. До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією.
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- витрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валют за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- витрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на утримання об'єктів соціально–культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Групування витрат за економічними елементами

22. Витрати, які включаються до виробничої собівартості та витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

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

23. До складу елемента "Матеріальні витрати" відноситься вартість витрачених у процесі надання послуг зв'язку:

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- "запасних частин";
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

23.1. Витрати, безпосередньо пов'язані з наданням послуг зв'язку, зумовлені технологією та організацією виробництва, включаючи витрати на забезпечення контролю за виробничими процесами та якістю послуг:

- вартість матеріалів, палива, енергії, інструменту, пристроїв та інших засобів;
- витрати на виготовлення маркованої продукції: поштових марок, поштових та художніх листівок, конвертів, повідомлень про вручення поштових відправлень, художніх бланків телеграм, а також жетонів та пластикових карток для таксофонів, інших бланків, що необхідні для надання послуг зв'язку;
- вартість запасних частин та матеріалів для проведення поточного ремонту, технічного обслуговування засобів зв'язку, власних джерел електроживлення, лінійно–кабельних споруд, абонентських пунктів та інших основних виробничих фондів.

24. До складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються:

24.1. Заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників та посадовими окладами службовців, незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві.

24.2. Надбавки і доплати до тарифних ставок і посадових окладів:

- кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу кваліфікаційну майстерність;
- водіям автомобілів за класність і класи кваліфікації робітникам;
- бригадирам з числа робітників, не звільненим від основної роботи, за керівництво бригадами;
- персональні надбавки;
- керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення в праці або за виконання особливо важливих завдань на період їх виконання;
- за знання іноземної мови;

- за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу робіт, то виконуються;

- доплата до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;

- за роботу в тяжких, шкідливих, особливо шкідливих умовах, за роботу в багатозмінному і безперервному режимі виробництва (включаючи доплати за роботу у вихідні дні, які є робочими днями по графіку), в нічний час;

- інші доплати і надбавки, передбачені законодавством, премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, враховуючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, в тому числі за:

- виконання і перевиконання виробничих завдань;

- виконання акордних завдань у встановлений термін;

- підвищення продуктивності праці;

- поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, відділення зв'язку, цеху;

- економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей.

Винагороди (відсоткові надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи по спеціальності на цьому підприємстві), передбачені чинним законодавством.

24.3. Оплата праці працівників, які не знаходяться в штаті підприємств, за виконання робіт відповідно договорам цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду при умові, що розрахунки з робітниками за виконану роботу здійснюється безпосередньо цим підприємством. Розмір коштів, що направлені на оплату праці цих робітників, визначається виходячи із кошторису на виконання робіт (послуг) по договору і платіжних документів.

Оплата робітникам, які не знаходяться в штаті підприємства, за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілення та пофарбування, роботи по експертизі та ін.).

24.4. Оплата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час в розмірах, встановлених законодавчими актами та передбачених галузевою угодою.

24.5. Суми відшкодування втраченого заробітку внаслідок тимчасової втрати працездатності до фактичного заробітку у випадках, коли робітник продовжує працювати на підприємстві.

24.6. Виплати різниці в окладах працівникам, які працевлаштовані з інших підприємств із збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заступництва.

24.7. Процентні або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки(окладу).

24.8. Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормовану тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством.

24.9. Суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим для роботи на підприємстві відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (на надання робочої сили), видані безпосередньо цим особам.

24.10. Оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів підприємств, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів, для навчання учнів загальноосвітніх шкіл.

24.11. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів, які працюють на підприємствах у складі студентських загонів.

24.12. Оплата праці студентів вищих навчальних закладів і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних навчальних закладів, що проходять виробничу практику на підприємстві, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, які залучені на тимчасову роботу до посиленої праці на період канікул.

24.13. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати робітників у межах, передбачених чинним законодавством.

24.14. Оплата за час вимушеного прогулу або виконання нижче оплачуваної роботи у випадках, передбачених чинним законодавством.

24.15. Суми вихідної допомоги, які виплачуються на період працевлаштування працівникам, звільненим у зв'язку із змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу.

24.16. Вартість безоплатно наданих робітникам окремих галузей народного господарства (згідно чинного законодавства) комунальних послуг, продуктів харчування; виплати на оплату житла, безкоштовно наданого робітникам підприємств згідно з чинним законодавством (суми грошових компенсацій за непредставлення безкоштовного житла, комунальних послуг тощо).

24.17. Вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні у листонош, особового складу підрозділів спеціального зв'язку, працівників відомчої охорони тощо, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами.

24.18. Оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

24.19. Оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу підліткам.

24.20. Оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до законодавства.

24.21. Суми заробітної плати за основним місцем роботи працівника, керівника та спеціаліста підприємства за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та підготовки кадрів.

24.22. Оплата учбових відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних учбових закладах, аспірантурі, а також навчаються без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах.

24.23. Оплата працівникам–донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку, що надаються після кожної здачі крові.

24.24. Оплата простоїв не за виною робітника.

24.25. Винагороди за підсумками праці за рік.

24.26. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції,

24.27. Премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, за введення в дію в строк та достроково виробничих потужностей та об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт та інші.

Премії, що виплачуються в установленому порядку за спеціальними системами преміювання, в тому числі:

- утворення, організацію виробництва та впровадження послуг зв'язку;
- збір та здача окремих, видів відходів виробництва для повторного їх використання (за збір та здачу відпрацьованих та пошкоджених абразивних, відходів твердих сплавів та ін.);
- за своєчасну здачу, повернення та повторне використання дерев'яної, скляної та картонної тари за збір, сортування зберігання та здачу повторної сировини;
- за скорочення часу перебування вагонів під навантаженням та відвантаженням. їх щільне навантаження, підвищення рівня маршрутизації перевезення вантажів залізницею;
- інші премії, які виплачуються у відповідності з спеціальними рішеннями Кабінету Міністрів України;

25. До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються:

відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування. страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

26. До складу елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

27. До складу елемента "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених у пп. 23–26 цих Рекомендацій, а також оплата перших 5 днів непрацездатності за лікарняними листками.

Планування собівартості послуг зв'язку

28. Планування собівартості послуг зв'язку проводиться на базі витрат за попередній звітний період і з урахуванням запланованих обсягів послуг зв'язку, впровадження науково-технічних досягнень, матеріального постачання, капітальних вкладень та інших складових фінансового плану.

29. Планування матеріальних витрат здійснюється за такою схемою:

а) визначається розмір витрат (потреб) матеріальних ресурсів (за видами, групами) в натуральних показниках виходячи із:

- запланованого обсягу роботи та норм витрат матеріальних ресурсів на одиницю відповідного показника обсягу роботи;
- наявності виробничих фондів та норм витрат матеріальних ресурсів на їх утримання;
- чисельності окремих груп працівників і норм витрат на одного працівника;
- кількості господарських підрозділів і встановленого ліміту на утримання кожного з них (загальногосподарські витрати);

б) розраховуються матеріальні витрати у царисти оцінці, виходячи з ви-граї окремих видів матеріальних ресурсів і а середніх розрахункових ти на їх придбання.

Середні розрахункові ціни за звітний період визначаються діленням сум ви грат окремих видів матеріальних ресурсів на обсяг їх надходження у цьому періоді в натуральному виразі.

При визначенні середніх розрахункових пін на плановий період повинні враховуватись звітні розрахункові ціни, очікувані зміни у складі матеріально-технічних ресурсів, що використовуються, очікувані зміни рівнів цін на окремі їх види, прогнозні темпи змін обсягів надання послуг зв'язку.

Якщо норми витрат окремих видів матеріальних ресурсів не можуть бути встановлені у натуральному виразі, можливе вираження їх у грошовій оцінці з урахуванням досягнутого рівня витрат цих матеріальних ресурсів, а також передбачуваних змін видів матеріалів і рівнів цін на них.

30. Витрати на оплату праці плануються виходячи із штатного розкладу, складеного у межах чисельності штату, розрахованому за нормативами діючих на підприємствах форм і систем оплати прані та прогнозного індексу інфляції.

31. Відрахування на соціальні заходи плануються виходячи з установлених чинним законодавством нормативів.

32. Планування інших витрат здійснюється з урахуванням досягнутого рівня. зміни структури цих витрат та прогнозованого їх скорочення,

Облік витрат послуг зв'язку

33. Організація обліку витрат передбачає єдиний підхід на підприємствах зв'язку до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій. пов'язаних з витратами.

34. Всі витрати підприємств в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі, де забезпечується узагальнення всіх витрат па виробництво за елементами і статтями витрат.

Всі розрахунки проводяться для заданого періоду часу на підставі даних фінансової звітності (ф.1 "Баланс", ф.2 "Звіт про фінансові результати"), інших статистичних звітів, (ф.12 "Доходи", ф. 11–зв'язок "Звіт про продукцію". ф.11–обмін "Звіт про обмін поштового зв'язку", ф.1–ПВ "Звіт з праці"), аналітичного обліку по бухгалтерських даних. Періодом, що аналізується, може бути обрано квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

ДОДАТОК В

Порядок фінансування філіалів (відособлених виробничих підрозділів) для забезпечення виробничої діяльності щодо надання послуг зв'язку Затверджений Генеральним директором УДППЗ "Укрпошта" від 03.04.2000 р.

1. Загальні положення

До складу УДППЗ "Укрпошта" входить 31 філіал, 24 поштамти, 499 вузлів зв'язку, 14932 відділення зв'язку, які є складовими мережі поштового зв'язку України і пов'язані у єдиному технологічному процесі щодо надання послуг поштового зв'язку.

Виробнича діяльність кожного із вищеназваних філіалів (відособлених виробничих підрозділів) потребує певну суму грошових коштів для забезпечення надання послуг поштового зв'язку.

Діяльність відособлених виробничих підрозділів підприємства неоднорідна (деякі виконують певну частину технологічного процесу, при цьому не отримують доходів). Для забезпечення гармонійного розвитку поштового (зв'язку в усіх регіонах України, підвищення ефективності роботи підприємства, запроваджується управління фінансовими ресурсами, складовою частиною якого є прогнозування економічних показників діяльності підприємства. філіалів, (відособлених виробничих підрозділів), розробка кошторисів витрат та контроль за їх виконанням, рух грошових коштів, відповідно до затвердженої схеми.

2. Прогнозування доходів, доведення плану доходів до відособленого виробничого підрозділу, контроль за його виконанням

Доходи, отримані підприємством, – є результат реалізованих споживачам обсягів послуг по діючих тарифах, або на договірних засадах.

а) в основу прогнозування доходів покладено ряд факторів, що впливають на їх розмір, а саме:

- вихідний платний обмін за останні декілька років, темпи його росту (зниження);
- формування та розмір тарифів на послуги поштового зв'язку, індекси інфляції;
- основні економічні, соціальні характеристики регіонів, кількість населення, щільність населення на одиницю площі, платоспроможність населення;
- попит населення на види послуг, рівень споживання на душу населення, на сім'ю;
- фактичний рівень споживання послуг за попередні періоди, темпи його росту (зниження);
- середня доходна такса та фактори, що впливають на її зміну.

План доходів розробляється на рік, квартал, місяць і доводиться до кожного філіалу (відособленого виробничого підрозділу), які надають послуги поштового зв'язку.

Контроль за виконанням плану доходів на рівні відособленого виробничого підрозділу (районні, міські вузли зв'язку, поштамти) проводиться не рідше, ніж по п'ятиденках, на підставі інформації оброблених щоденників ф.130 та термінів взаєморозрахунків по укладених договорах на виконання робіт.

Контроль за виконанням плану доходів на рівні філіалу, підприємства проводиться не рідше ніж подекадне.

3. Розробка кошторисів витрат та контроль за їх виконанням

В основі розробки кошторисів витрат повинен діяти нормативний метод планування витрат у залежності від характеру і обсягу роботи.

Планування витрат проводиться по всіх елементах витрат з розмежуванням витрат, які пов'язані з виробництвом і реалізацією послуг, робіт, товарів та витрат, які супроводжують це виробництво (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати).

Основні функції по плануванню залишаються за планово–економічними відділами, але для більш детального нормування елементів витрат, до цієї роботи повинні бути залучені основні відділи, а саме:

- відділ організації оплати та нормування праці та зарплати;
- відділ технології надання послуг;
- відділ, або група розповсюдження періодичних видань;
- бухгалтерія;
- технічний відділ;
- група по організації торгівлі;
- відділ маркетингу та реалізації послуг;
- транспортний відділ.

Кошторис витрат розробляється на рік, квартал, місяць.

Кошторис витрат розробляється для філіалів та їх відособлених виробничих підрозділів.

Контроль за виконанням кошторисів витрат проводиться щомісячно у розрізі статей витрат.

Планування витрат по статтях проводиться в наступному порядку:

3.1. Фонд оплати праці

Загальний фонд оплати праці планується виходячи із штатного розкладу, складеного в межах чисельності штату, розрахованого за нормативами, з врахуванням посадових окладів, доплат, надбавок, які передбачені діючим законодавством, запланованого відсотку премії за основні результати господарської діяльності, сум до сплати за відрядними розцінками на деякі види робіт, а також виплат, які передбачені колективним договором.

3.2. Нарахування на соціальні заходи

Визначається на підставі даних про заробітну плату та нормативів нарахувань, передбачених чинним законодавством.

3.3. Амортизаційні відрахування

Амортизаційні відрахування плануються, виходячи з встановлених норм відрахувань та вартості основних виробничих фондів.

3.4. Перевезення пошти автомобільним транспортом (внутрішньо–обласні та внутрішньорайонні маршрути)

Розрахунок витрат при використанні найманого транспорту проводиться виходячи із довжини внутрішньорайонних та внутрішньообласних маршрутів, часу роботи транспорту, та частоти перевезення пошти по тарифах автотранспортних підприємств.

При використанні відомчого транспорту, розрахунок витрат проводиться виходячи із довжини маршрутів, часу роботи транспорту, частоти перевертня пошти, витрат на утримання транспорту, вартості паливно–мастильних матеріалів.

ДОДАТОК Г

Особливості формування витрат центру (ЦЕХІВ)

Витяг з Методики формування витрат ВАТ Укртелеком

Класифікація витрат

Приведемо класифікацію видів витрат у табличній формі:

Ознаки	Витрати
1. За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва, цеху, центру, апарату управління
2. За видами робіт, послуг	Витрати за видами зв'язку, одноразові
3. За видами витрат	Витрати за економічними елементами Витрати за статтями калькуляції
4. За способами перенесення вартості на собівартість послуг	Витрати прямі, непрямі
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне і соціально-побутову сферу.

До основного виробництва належать центри, цехи, що беруть безпосередню участь у наданні послуг.

Допоміжне та обслуговуюче виробництво призначено для обслуговування центрів, цехів основного виробництва. До нього належать:

- центр ремонту засобів зв'язку,
- центр механізації,
- котельні,
- бюро з підготовки кадрів,
- інші види допоміжного та обслуговуючого виробництва.

Облік допоміжного виробництва ведеться на окремих субрахунках рахунку 23 "Виробництво". Наприклад, витрати центру механізації обліковуються на рахунку 23010.

До соціально-побутової сфери відносяться:

- медпункти,
- бази відпочинку,
- житлово-комунальне господарство,
- інші.

Облік витрат на утримання соціально-побутової сфери ведеться на окремих субрахунках рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності". Витрати на утримання медпункту – на рахунку 9491.

Види собівартості послуг

Собівартість послуг зв'язку – це витрати підприємств, безпосередньо пов'язані з наданням усіх видів послуг поштового та електричного зв'язку, проводового мовлення, розповсюдження програм телерадіокомпаній, а також з управлінням та наглядом за використанням радіочастотного ресурсу. В залежності від складу витрат традиційно виділялись наступні види собівартості послуг:

1) Технологічна собівартість – витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, витрачені в процесі виробництва послуг, плюс безпосередньо зв'язані з виробництвом послуг витрати на оплату праці з нарахуваннями та витрати зв'язані із експлуатацією обладнання; усі ці витрати є **прямими**, тобто безпосередньо зв'язані з наданням послуг.

2) Виробнича собівартість – технологічна собівартість плюс витрати, зв'язані з управлінням виробничими підрозділами, які надають послуги; останні можуть бути непрямими витратами.

3) Повна собівартість послуг – виробнича собівартість плюс частина постійних витрат, не зв'язаних із виробництвом, які умовно віднесені на даний вид послуг.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку передбачають облік тільки одного виду собівартості послуг – виробничої собівартості. Причина ця в тому, що принцип обережності не дозволяє завищувати активи, включаючи в них ті витрати, які не зв'язані безпосередньо з наданням послуг. Ці витрати признаються витратами того періоду, в якому вони здійснені, що не дозволяє підвищити прибуток. Цей прибуток може "відновитися", якщо послуга буде надана за ціною, що перевищує виробничу собівартість. За цією ж причиною у виробничу собівартість не включаються поверхнормові втрати і так звані нерозподілені загальновиробничі витрати, які через рахунок 90 "Собівартість реалізації" відносяться до зменшення прибутку (збільшення збитків).

Якщо калькулювання, як і будь-який економічний та бухгалтерський розрахунок, є умовним, то воно не може в умовах ринкової економіки контролюватися державою і повинно проводитися виключно в інтересах власників підприємства.

Собівартість як один із видів витрат

Собівартість наданих послуг зв'язку складається з виробничої собівартості послуг зв'язку, які були надані протягом звітного періоду, розподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Витрати, пов'язані з виробництвом послуг зв'язку, обліковуються на рахунку 23 за видами послуг:

- 23001 "Виробництво міжміського та міжнародного телефонного зв'язку",
- 23002 "Виробництво телеграфного зв'язку",
- 23003 "Виробництво міського телефонного зв'язку",
- 23004 "Виробництво сільського телефонного зв'язку",
- 23005 "Виробництво проводового мовлення",
- 23006 "Виробництво супутникового зв'язку",
- 23007 "Виробництво комп'ютерного зв'язку",
- 23008 "Виробництво мобільного зв'язку".

Виробнича собівартість послуг зв'язку обліковується на рахунку 903 "Собівартість реалізованих послуг" зв'язку за видами послуг:

- 90301 "Собівартість міжміського та міжнародного телефонного зв'язку",
- 90302 "Собівартість телеграфного зв'язку",
- 90303 "Собівартість міського телефонного зв'язку",
- 90304 "Собівартість сільського телефонного зв'язку",
- 90305 "Собівартість проводового мовлення",
- 90306 "Собівартість супутникового зв'язку",
- 90307 "Собівартість комп'ютерного зв'язку",
- 90308 "Собівартість мобільного зв'язку".

На кожному субрахунку рахунку 23 "Виробництво" облік ведеться за елементами економічних витрат у розрізі статей калькулювання:

- "прямі матеріальні витрати";
- "прямі витрати на оплату праці";
- "відрахування на соціальні заходи";
- "амортизація";
- "інші прямі витрати".

До виробничої собівартості послуг включаються:

- "прямі матеріальні витрати";
- "прямі витрати на оплату праці";

- "інші прямі витрати";
- "загальновиробничі витрати".

Прямі витрати

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, що використовуються при наданні послуг зв'язку.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у наданні послуг зв'язку, 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, амортизація тощо.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат (виду послуг зв'язку) економічно доцільним шляхом.

Перелік видів послуг зв'язку:

- міжміський та міжнародний телефонний зв'язок;
- телеграфний зв'язок;
- міський телефонний зв'язок;
- сільський телефонний зв'язок;
- проводове мовлення;
- супутниковий зв'язок;
- комп'ютерний зв'язок;
- мобільний зв'язок.

Порядок віднесення матеріалів до собівартості окремих видів послуг зв'язку здійснюється згідно з Методикою віднесення і розподілу витрат за видами зв'язку й статтями бухгалтерського обліку, розділи "Облік витрат за спожиту електроенергію", "Облік витрат за тепло", "Облік матеріальних витрат".

До складу прямих матеріальних витрат окремого виду послуг включаються вартість:

Сировини, матеріалів	Рах. 801
Купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	Рах. 802
Палива, електроенергії	Рах. 803
Тари і тарних матеріалів	Рах. 804
Будівельних матеріалів	Рах. 805
Запчастин	Рах. 806
Інші матеріальні витрати, в т.ч. вартість МШП	Рах. 809

До складу прямих витрат окремого виду послуг на оплату праці працівників структурних підрозділів, які безпосередньо виконують роботи, пов'язані з наданням того чи іншого виду послуг зв'язку, відносяться:

Витрати за окладами і тарифами (у т.ч. за договорами цивільно-правового характеру), надбавки	Рах. 811
Премії та заохочення	Рах. 812
Оплата відпусток	Рах. 813
Інші витрати на оплату праці, в т.ч.: – винагорода за рік, – премії за особливо важливі завдання, – оплата додаткових відпусток згідно колективного договору, – одноразові заохочення, – винагорода за відкриття, винаходи	Рах. 816

Порядок віднесення витрат на оплату праці працівників структурних підрозділів центрів та цехів до собівартості одного виду послуг здійснюється згідно з методикою, розділ "Облік витрат по оплаті праці".

До виробничого персоналу цехів, центрів відносяться працівники структурних підрозділів, визначені згідно нормативних документів по розрахунку чисельності штату працівників.

До складу витрат окремого виду послуг на соціальні заходи відносяться:

Відрахування на пенсійне забезпечення	Рах. 821
Відрахування на соціальне забезпечення	Рах. 822
Відрахування на випадок безробіття	Рах. 823
Відрахування на індивідуальне страхування	Рах. 824

До складу амортизації окремого виду послуг відносяться:

Амортизація основних засобів	Рах. 831
Амортизація інших необоротних активів	Рах. 832
Амортизація нематеріальних активів	Рах. 833

Нарахування амортизації у відповідності з класифікацією обладнання за видами послуг зв'язку здійснюється у відповідності з методикою, розділ "Облік витрат на амортизацію".

До складу інших прямих витрат окремого виду послуг відносяться:

<i>Розрахунки з учасниками технологічного процесу (сторонніми операторами)</i>	
Плата СНД за телеграфний та телекний трафік	Рах. 84005
Плата за міжнародний телефонний трафік СНД	Рах. 84005
Плата за використання каналів ДПМ	Рах. 84005
Плата за послуги аудіотексту	Рах. 84005
Плата за доступ до телефонних мереж "Утел"	Рах. 84005
Плата Укрпошти за участь у наданні послуг	Рах. 84005
Ставка плати за використання радіочастот	Рах. 84005
Плата за радіорелейні лінії	Рах. 84005
Плата за підвищення на лініях електромережі	Рах. 84005
Плата іншим операторам за доступ до їх мереж	Рах. 84005
<i>Податки та обов'язкові збори</i>	
Відрахування до Держіннофонду	Рах. 84001
Комунальний податок	Рах. 84003
Податок на землю	Рах. 84003
Плата за радіочастоти	Рах. 84003
<i>Витрати на відрядження</i>	
Добові	Рах. 84004
Проїзд	Рах. 84004
Проживання	Рах. 84004
Інші	Рах. 84004
Надбавки за роз'їзний характер роботи	Рах. 84004
<i>Комунальні послуги, орендна плата, інші послуги на утримання виробничих приміщень, основних засобів</i>	
Плата за оренду приміщень і основних засобів, (оперативний лізинг основних засобів)	Рах. 84009
Плата за опалення та гарячу воду	Рах. 80303
Плата за електроенергію, освітлення	Рах. 80302
Плата за користування водою та каналізацією	Рах. 80902
Охорона території, охоронна сигналізація	Рах. 84009

<i>Інші витрати на утримання виробництва</i>	
Витрати на медогляд	Рах. 84009
Страхування майна, життя	Рах. 84009
Спецодяг	Рах. 84009
Послуги топографії	Рах. 84009
Канцелярські вироби	Рах. 84009
Виготовлення телефонних карток і жетонів	Рах. 84009
Оплата транспортних послуг сторонніх організацій	Рах. 80901
Витрати на ремонт	Рах. 80901
Підвищення кваліфікації й перепідготовка кадрів	Рах. 84009

Порядок віднесення інших прямих витрат до собівартості окремого виду послуг зв'язку здійснюється згідно з Методикою, розділи "Облік податків та інших платежів", "Облік інших витрат".

Собівартість робіт, послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв (центр ремонту засобів зв'язку, центр механізації, котельні, бюро по підготовці кадрів та інші допоміжні та обслуговуючі виробництва) в кінці кожного місяця розподіляється між видами послуг зв'язку пропорційно загальним прямим витратам видів послуг зв'язку.

Загальновиробничі витрати

До загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (центрів, цехів, дільниць, відділень "Телекомсервісу"), які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат (виду послуг зв'язку) економічно доцільним шляхом. Структурні підрозділи, які надають один вид зв'язку рахунок 91, не ведуть витрати відображають на рахунку 23.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" по субрахунках за елементами економічних витрат.

Аналітичний облік на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться за статтями калькулювання:

- "матеріальні витрати";
- "витрати на оплату праці апарату управління центрами, цехами, дільницями і загальновиробничого персоналу";
- "витрати на соціальні заходи";
- "амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення";
- "інші загальновиробничі витрати";
- в т.ч.:
 - податки й обов'язкові збори;
 - витрати відрядження;
 - комунальні послуги, орендна плата, інші послуги на утримання приміщень загальновиробничого призначення;
 - інші загальногосподарські витрати.

До складу загальновиробничих матеріальних витрат включаються вартість:

Сировини, матеріалів	Рах. 801
Купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	Рах. 802
Палива, електроенергії	Рах. 803
Тари і тарних матеріалів	Рах. 804
Будівельних матеріалів	Рах. 805
Запчастин	Рах. 806
Інші матеріальні витрати в т.ч.: Вартість МШП	Рах. 809

До складу загальновиробничих витрат на оплату праці апарату управління центрами, цехами, дільницями, загальновиробничого персоналу відносяться:

Витрати за окладами і тарифами (у т.ч. за договорами цивільно-правового характеру), надбавки	Рах. 811
Премії та заохочення	Рах. 812
Компенсаційні виплати згідно КЗпП (в т.ч. вихідна допомога при звільненні)	Рах. 813
Оплата відпусток	Рах. 814
Оплата іншого невідпрацьованого часу згідно КЗпП	Рах. 815
Інші витрати на оплату праці, в т.ч.: - винагорода за рік, - премії та особливо важливі завдання, - оплата додаткових відпусток згідно колективного договору, - одноразові заохочення, - винагорода за відкриття, винаходи, - матеріальна допомога	Рах. 816

До апарату управління загальновиробничого персоналу цехів та центрів відносяться працівники, визначені згідно нормативних документів по розрахунку чисельності штату працівників, а також працівники проектно-конструкторського бюро, відділу постачання та компенсації та тих структурних підрозділів, витрати на оплату праці працівників, яких неможливо прямо віднести на окремий вид послуг.

До складу загальновиробничих витрат на соціальні заходи відносяться:

Відрахування на пенсійне забезпечення	Рах. 821
Відрахування на соціальне страхування	Рах. 822
Відрахування на випадок безробіття	Рах. 823
Відрахування на індивідуальне страхування	Рах. 824

До складу амортизації необоротних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення відносяться:

Амортизація основних засобів	Рах. 831
Амортизація інших необоротних активів	Рах. 832
Амортизація нематеріальних активів	Рах. 833

До складу інших загальновиробничих витрат відносяться:

Податки та обов'язкові збори	
Збір за забруднення навколишнього середовища	Рах. 84003
Податок на транспорт	Рах. 84003
Комунальний податок	Рах. 84003
Податок на землю	Рах. 84003
Витрати на відрядження	
Добові	Рах. 84004
Проїзд	Рах. 84004
Проживання	Рах. 84004
Інші	Рах. 84004
Надбавки за роз'їзний характер роботи	Рах. 84004
Комунальні послуги, орендна плата, інші послуги на утримання загальновиробничих приміщень і основних засобів	
Оперативна оренда приміщень і основних засобів	Рах. 84009
Плата за опалення та гарячу воду	Рах. 80303

Плата за електроенергію освітлення	Рах. 80302
Плата за користування водою та каналізацією	Рах. 80902
Плата за вивіз сміття	Рах. 84009
Ремонт	Рах. 80901
Плата за послуги зв'язку, надані іншими операторами зв'язку, в т.ч.: - міжміські телефонні переговори, - спецзв'язок, - стільниковий зв'язок, - фельдзв'язок, - інші	Рах. 84005
Охорона території, охоронна сигналізація	Рах. 84009
Інші витрати	
Медогляд	Рах. 84009
Медичне страхування	
Страхування майна, життя	Рах. 84009
Плата підприємствам поштового зв'язку за збір виручки	Рах. 84005
Транспортні послуги сторонніх організацій	Рах. 80901
Витрати на охорону праці, техніку безпеки	Рах. 84009
Витрати на охорону навколишнього природного середовища	Рах. 84009
Витрати на вдосконалення технологій і організації виробництва (витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технологій і організації виробництва, витрати матеріалів, комплектуючих купівельних виробів і напівфабрикатів, оплату послуг сторонніх організацій)	Рах. 811–816 Рах. 821–824 Рах. 801–809 Рах. 84
Спецодяг	Рах. 84009
Витрати на розрахунково–касове обслуговування	Рах. 84009
Витрати на обслуговування касових апаратів	Рах. 84009
Ставка плати за використання радіочастот	Рах. 84005
Транспортні послуги	Рах. 80901
Підвищення кваліфікації й перепідготовка кадрів	Рах. 84009

До складу загальновиробничих витрат включаються:

1) Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо).

2) Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

3) Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшення якості послуг зв'язку, підвищенням їх надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

4) Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень.

5) Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи).

6) Витрати на утримання легкового транспорту, який задіяний на забезпеченні технологічного процесу надання послуг зв'язку.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості наданих послуг зв'язку у періоді їх виникнення.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості наданих послуг зв'язку, поділяються на *адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.*

Адміністративні витрати

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованих послуг, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством, тобто витрати на утримання Генеральної та регіональних Дирекцій, за винятком витрат на утримання проектно-конструкторського бюро, заступника директора по маркетингу, відділу з організації продажу послуг, групи реклами.

Центри та цехи адміністративних витрат не мають.

Витрати на збут

До витрат на збут включаються витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) послуг, а саме витрати по забезпеченню:

В центрі та цехах – відділу розробки та впровадження реклами та іншої діяльності структурного підрозділу ВАТ "Укртелекому".

В регіональних Дирекціях – заступника директора з маркетингу, відділу з організації продажу послуг, групи маркетингу, групи реклами та інформації, відділу або групи по роботі із споживачами, агентів, які забезпечують збут жетонів, телефонних карток, працюючі за договорами підряду.

<i>Інші витрати на збут</i>	
Витрати на медогляд	рах.84009
Страхування майна, життя	рах.84009
Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	рах.84016
- Витрати на розробку та видання рекламних виробів, ілюстровані прейскуранти, каталоги, брошури, альбоми, проспекти, плакати, афіші рекламні листи та ін.; - Розробка й виготовлення логотипної продукції, - Реклама в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо та ін.), - Витрати на світлову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу, - Придбання, виготовлення, копіювання, демонстрація	

рекламних, кіновідео– і діафільмів, - Оформлення стендів, виставок продажу, вартість зразків, що передані безпосередньо покупцям або посередницьким організаціям відповідно до контрактів і угод безоплатно з метою реклами, - Оплата послуг сторонніх організацій за проведення маркетингових досліджень, - Оренда стендів, приміщень для організації виставок, - Інші.	
Оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторговельних організацій	рах.84009
Витрати на утримання демонстраційних залів	рах.84009
Витрати на фрахт та інші виплати, пов'язані з транспортуванням продукції, яка реалізується за ціною франко–вагон–станція відправлення	рах.84009
Ремонт тари	рах.84009
Гарантійний ремонт	рах.84009
Гарантійне обслуговування	рах.84009
Інші витрати, пов'язані зі збутом	рах.84009
Підвищення кваліфікації і перепідготовка кадрів	Рах.84009

Інші витрати операційної діяльності

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України;
- собівартість реалізованих виробничих засобів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх, реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валют за операціями, активами й зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- утрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойки;
- інші витрати операційної діяльності.

Інші витрати операційної діяльності обліковуються на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Витрати на дослідження й розробки згідно стандарту №8 "Нематеріальні активи"	Рах. 84012
Собівартість реалізованої іноземної валюти плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти	Рах. 84013
Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх, реалізацією	Рах. 84014
Витрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валют за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства)	Рах. 84011
Визнані пені і штрафи, неустойки (у т.ч. пеня та штрафи за порушення термінів усунення пошкоджень мереж телефонного зв'язку, за неякісне й несвоєчасне надання послуг зв'язку, передбачені Законом України "Про зв'язок")	Рах. 84008

Витрати від знецінення запасів	Рах. 84008
Нестачі й витрати від псування цінностей	Рах. 84008
Відрахування до резерву сумнівних боргів	Рах. 84010
Сума безнадійної дебіторської заборгованості	Рах. 84010
Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення:	Рах.
- витрати на оплату праці	81
- відрахування на соціальні заходи	82
- матеріальні витрати	80
- амортизація необоротних активів	83
- інші витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	84
Інші витрати від операційної діяльності	Рах. 84006
- регресні пенсії (на нещасні випадки)	
Витрати на навчання в учбових закладах штатних працівників	Рах. 84006
Оплата вартості путівок у лікувальні та оздоровчі заклади для штатних працівників	Рах. 84006

Фінансові витрати

Фінансові витрати та витрати від участі в капіталі, на сьогоднішній день, відсутні не тільки в центрі електрозв'язку №2 та його цехах, але й у Дирекції у цілому.

Втрати від участі в капіталі є збитком від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі.

Інші витрати

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією послуг. До таких витрат належать:

Пільгові пенсії телефоністам
Допомога на поховання
Допомога непрацюючим пенсіонерам
Культпросвітні заходи та подарунки для дітей
Благодійна допомога іншим організаціям
Придбання сувенірів
Оплата вартості путівок у лікув. і оздоров. закл. для стор. осіб
Відрахув. профспілк. комітету згідно з кол. договором
Відрахування на добровільне страхування
Членські внески до громадських організацій
Відшкодування по каліцтву
Оплата пільг за послуги зв'язку до 9 травня (з ПДВ)
в т.ч. ПДВ
Оплата пільг зв'язківців (пенсіонерів "Укртелекому" непрац.), які мають стаж роботи 25 років у зв'язку (з ПДВ)
в т.ч. ПДВ
Оплата пільг зв'язківців, які мають стаж роботи 25 років в інших підпр. зв'язку (з ПДВ)
в т.ч. ПДВ
Прибутковий податок із пільгових послуг непрацюючих
інші витрати

ДОДАТОК Д

Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 16 "Витрати"

Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. під № 27 / 4248

Загальні положення

1. Справжнє Положення (стандарт) визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми справжнього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями і іншими юридичними особами незалежно від форм власності (окрім банків і бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) застосовується до обліку витрат по будівельних контрактах з урахуванням особливостей їх визнання і складу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти".

4. Терміни, приведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають наступне значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній об'єм діяльності, який може бути досягнутий за умов звичної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

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

Визнання витрат

5. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

6. Витратами звітного періоду признаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. Витрати признаються 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 звітного періоду, в якому вони були здійснені.

8. Якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати признаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

9. Не признаються витратами і не включаються в звіт про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентським угодам і іншим аналогічним договорам на користь комітента, принципала і т.п.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведеним в пункті 6 справжнього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартами) бухгалтерського обліку.

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається по Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

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

У виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються:

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

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість реалізовуваної супутньої продукції і вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, яка використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статі калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

12. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини і основних матеріалів, які створюють основу вироблюваної продукції, купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних і інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість поворотних відходів, одержаних в процесі виробництва, які оцінюються в порядку, висловленому в пункті 11 справжнього Положення (стандарту).

13. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна платня і інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, платня 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, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

15. До складу загальновиробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками і т.п.; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок і т. п.).

15.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на зміст, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

15.5. Витрати на удосконалення технології і організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довго вічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купувальних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторін їх організацій і т. п.).

15.6. Витрати на опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення і інший зміст виробничих приміщень.

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування

працівників і апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

15.9. Інші витрати (внутрізаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів з складів і цехи і готової продукції на склади; недостачі незавершеного виробництва; недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей в цехах; оплата простоїв і т. п.).

16. Загальновиробничі витрати діляться на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), які зраджуються прямо пропорційно зміні об'єму діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годинника праці, заробітної платні, об'єму діяльності, прямих витрат і т.п.) виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні об'єму діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годинника праці, заробітної платні, об'єму діяльності, прямих витрат і т.п.) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат приведений в додатку 1 до справжнього Положення (стандарту).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються в собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), діляться на адміністративні витрати, витрати на збут і інші операційні витрати.

18. До адміністративних витрат відносяться наступні загальногосподарські витрати, направлені на обслуговування і управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати і т.п.);

- витрати на службові відрядження і зміст апарату управління підприємством і іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних коштів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, за оцінкою майна і т.п.);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс і т.п.);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів в судових органах;

- податки, збори і інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (окрім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включаються у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг);

- платня за розрахунково-касове обслуговування і інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

19. Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, забезпечуючим збут;
- витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних коштів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалювання і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні і інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), яка зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філіалів, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут в торгових організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, приведених в пунктах 18,20 і 27 справжнього Положення (стандарту).

20. У інші операційні витрати включаються:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України по курсу Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем;
- іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти по операціях, активах і зобов'язаннях, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на зміст об'єктів соціально-культурного призначення;

21. Витрати операційної діяльності групуються по наступних економічних елементах:

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

22. До складу елементу "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві (окрім продукту власного виробництва):

- сировини і основних матеріалів;
- купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;-
- палива і енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;

- допоміжних і інших матеріалів.

Вартість поворотних відходів, одержаних в процесі виробництва, не включається в елемент операційних витрат "Матеріальні витрати".

23. До складу елементу "Витрати на оплату праці" включаються заробітна платня по окладах і тарифах, премії і заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток і іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

24. До складу елементу "Відрахування на соціальні заходи" включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елементу "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів і інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елементу "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, приведених в пп. 22 - 25 справжнього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, платня за розрахунково-касове обслуговування і т.п.

27. До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами одержаними, по облігаціях випущених, по фінансовій оренді і т. п.) і інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або сумісні підприємства, які враховуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі приведений в додатку 2 до справжнього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, що виникають під час звичної діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом і / або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат відносяться:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від не операційних курсових різниць;
- сума зниження ціни необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж і т. п.);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичної діяльності.

23. Податки на прибуток признаються витратами згідно Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

31. Надзвичайні витрати включаються у фінансову звітність за вирахуванням суми, на яку зменшується податок

на прибуток від діяльності підприємства в результаті збитків від надзвичайних подій. Приклад розрахунку для включення у фінансову звітність втрат від надзвичайних подій приведений в додатку 3 до справжнього Положення (стандарту).

32. У примітках до фінансової звітності приводиться інформація о:

- складі і сумі витрат, відображених в статтях "Інші операційні витрати" і "Інші витрати" Звіту про фінансові результати;
- складі і сумі доходів і втрат по кожній надзвичайній події;
- складі і сумі витрат, які не включені в статті витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (окрім вилучення капіталу і розподілу між власниками).

Начальник Управління методології бухгалтерського обліку
В.Н. Пархоменко

ДОДАТОК Ж

Аналіз та оцінка витрат підприємства

Показник	Методика розрахунку показника	Економічний зміст показника
1	2	3
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	Валова продукція / Операційні витрати	Скільки валової продукції створюється на підприємстві за рахунок 1 грн. операційних витрат.
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	Операційні витрати / Валова продукція	Які витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції.
Коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат	Чистий дохід / Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	Скільки чистого доходу створює підприємству 1 грн. виробничих витрат.
Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) / Чистий дохід	Які виробничі витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу.
Коефіцієнт покриття постійних витрат	Чистий дохід / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки чистого доходу створює 1 грн. постійних витрат.
Коефіцієнт окупності постійних витрат	(Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Чистий дохід	Як постійні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу.
Коефіцієнт покриття адміністративних витрат	Чистий дохід / Адміністративні витрати	Скільки чистого доходу створює 1 грн. адміністративних витрат.
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Чистий дохід	Які адміністративні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу.
Коефіцієнт ефективності загальногосподарського управління	Валова продукція / Адміністративні витрати	Скільки валової продукції створює підприємству 1 грн. адміністративних витрат.
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління	Адміністративні витрати / Операційні витрати	Яка питома вага адміністративних витрат в операційних витратах.
Коефіцієнт валової віддачі адміністративних витрат	Адміністративні витрати / Валова продукція	Які адміністративні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції.
Коефіцієнт навантаження адміністративних витрат	Операційні витрати / Адміністративні витрати	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. адміністративних витрат.
Коефіцієнт координації у співвідношенні операційних і адміністративних витрат	(Операційні витрати (-)Адміністративні витрати) / Адміністративні витрати	Скільки операційних витрат формується 1 грн. адміністративних витрат.
Коефіцієнт координації адміністративних витрат у співвідношенні операційних витрат	Адміністративні витрати / (Операційні витрати (-)Адміністративні витрати)	Рівень співвідношення адміністративних витрат на 1 грн. операційних витрат.
Коефіцієнт ефективності постійних витрат	Валова продукція / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки валової продукції створює 1 грн. постійних витрат.
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління збуту продукції	(Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Операційні витрати	Яка питома вага постійних витрат в операційних витрат.
Коефіцієнт валової віддачі постійних витрат	(Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Валова продукція	Які постійні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції.
Коефіцієнт навантаження постійних витрат	Операційні витрати / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. постійних витрат.

1	2	3
Коефіцієнт координації у співвідношенні змінних і постійних витрат	(Операційні витрати (-) Адміністративні витрати (-) Витрати на збут) / Адміністративні витрати (+) Витрати на збут	Рівень співвідношення змінних і постійних витрат (скільки змінних витрат припадає на 1 грн. постійних витрат).
Коефіцієнт координації у співвідношенні постійних і змінних витрат	(Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / (Операційні витрати (-) Адміністративні витрати (-) Витрати на збут)	Рівень співвідношення постійних і змінних витрат (скільки постійних витрат припадає на 1 грн. змінних витрат).
Коефіцієнт ефективності змінних витрат	Валова продукція / (Операційні витрати (-) Адміністративні витрати (-) Витрати на збут)	Скільки валової продукції створює 1 грн. змінних витрат.
Коефіцієнт валової віддачі змінних витрат	(Операційні витрати (-) Адміністративні витрати (-) Витрати на збут) / Валова продукція	Які змінні витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції.
Коефіцієнт покриття витрат на збут	Чистий дохід / Витрати на збут	Скільки чистого доходу формує 1 грн. витрат на збут.
Коефіцієнт окупності витрат на збут	Витрати на збут / Чистий дохід	Які витрати на збут несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу.
Коефіцієнт витратомісткості збутової діяльності підприємства	Витрати на збут / Операційні витрати	Яка питома вага витрат на збут в операційних витратах.
Коефіцієнт навантаження витрат на збут	Операційні витрати / Витрати на збут	Рівень навантаження операційних витрат на 1 грн. витрат на збут.
Коефіцієнт координації у співвідношенні операційних витрат і витрат на збут	(Операційні витрати (-) Витрати на збут) / Витрати на збут	Скільки операційних витрат формує 1 грн. витрат на збут.
Коефіцієнт координації витрат на збут у співвідношенні операційних витрат	Витрати на збут / (Операційні витрати (-) Витрати на збут)	Рівень співвідношення витрат на збут на 1 грн. операційних витрат.
Коефіцієнт витратомісткості загальногосподарського управління в постійних витратах	Адміністративні витрати / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Яка питома вага адміністративних витрат в постійних витратах.
Коефіцієнт витратомісткості збутової діяльності в постійних витратах	Витрати на збут / (Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Яка питома вага витрат на збут в постійних витратах.
Коефіцієнт координації у співвідношенні витрат на збут і адміністративних витрат	Витрати на збут / Адміністративні витрати	Рівень співвідношення витрат на збут на 1 грн. адміністративних витрат.
Коефіцієнт координації у співвідношенні адміністративних витрат і витрат на збут	Адміністративні витрати / Витрати на збут	Рівень співвідношення адміністративних витрат на 1 грн. витрат на збут.
Коефіцієнт окупності виробничих (змінних) витрат	Собівартість реалізованої продукції / Валовий прибуток (збиток)	Скільки виробничих (змінних) витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. валового прибутку.
Валова рентабельність (прибутковість) виробничих (змінних) витрат	Валовий прибуток (збиток) / Собівартість реалізованої продукції	Скільки одержує підприємство валового прибутку з 1 грн. виробничих витрат (змінних)
Коефіцієнт окупності чистого доходу	Чистий дохід / Валовий прибуток (збиток)	Скільки чистого доходу необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. валового прибутку.
Валова рентабельність (прибутковість) чистого доходу	Валовий прибуток (збиток) / Чистий дохід	Скільки одержує підприємство валового прибутку з 1 грн. чистого доходу.
Коефіцієнт окупності операційних витрат	(Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Фінансовий результат від операційної діяльності	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. прибутку від операційної діяльності.

1	2	3
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат	Фінансовий результат від операційної діяльності / (Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки одержує підприємство прибутку від операційної діяльності з 1 грн. операційних витрат.
Коефіцієнт окупності операційних витрат в процесі господарської діяльності	(Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Фінансові результати від господарської діяльності	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. прибутку від господарської діяльності.
Рентабельність (прибутковість) операційних витрат в процесі господарської діяльності	Фінансові результати від господарської діяльності / (Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки одержує підприємство прибутку від господарської діяльності від 1 грн. операційних витрат.
Коефіцієнт чистої окупності операційних витрат	(Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут) / Чистий прибуток (збиток)	Скільки операційних витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. чистого прибутку.
Чиста рентабельність (прибутковість) операційних витрат	Чистий прибуток (збиток) / (Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (+) Адміністративні витрати (+) Витрати на збут)	Скільки одержує підприємство чистого прибутку від 1 грн. операційних витрат.