

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

М. В. Волкова

КОНТРОЛІНГ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*(для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти всіх форм
навчання зі спеціальності 073 – Менеджмент)*

Харків
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова
2026

УДК 658.012.32(076)

Волкова М. В. Контролінг : конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти всіх форм навчання зі спеціальності 073 – Менеджмент / М. В. Волкова ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2026. – 147 с.

Автор

канд. екон. наук, доц. М. В. Волкова

Рецензент

Н. О. Кондратенко, доктор економічних наук, професор кафедри менеджменту і адміністрування (Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова)

*Рекомендовано кафедрою менеджменту і публічного адміністрування,
протокол № 1 від 25.08.2025*

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
ТЕМА 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ. ВИДИ КОНТРОЛІНГУ	7
1.1 Суть, завдання і функції контролінгу, причини його виникнення.....	7
1.2 Роль контролінгу в системі керування підприємством. Взаємозв'язок контролінгу з іншими функціями керування підприємством	9
1.3 Види контролінгу. Суть стратегічного і оперативного контролінгу.....	13
1.3.1 Стратегічний контролінг.....	13
1.3.2 Оперативний контролінг.....	16
1.4 Основні розділи контролінгу.....	16
ТЕМА 2 ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛІНГУ	18
2.1 Економічна природа витрат	18
2.2 Методи класифікації витрат	20
2.3 Поняття центрів відповідальності та їхня класифікація.....	23
ТЕМА 3 ОБЛІК І РОЗПОДІЛ ВИРОБНИЧИХ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ... ..	28
3.1 Облік виробничих накладних витрат	28
3.2 Методи обліку виробничих накладних витрат	30
ТЕМА 4 АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ «ВИТРАТИ – ОБСЯГ ВИРОБНИЦТВА – ПРИБУТОК».....	34
4.1 Мета і методи аналізу взаємозв'язку «Витрати – обсяг виробництва – прибуток».....	34
4.2 Графічний аналіз взаємозв'язку «Витрати – обсяг виробництва – прибуток».....	39
4.3 Вплив змін цін на величину прибутку підприємства	41
ТЕМА 5 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	44
5.1 Етапи впровадження оперативного контролінгу	44
5.2 Структура і місце служби контролінгу на підприємстві	51
5.3 Інформаційні потоки в системі контролінгу.....	52
5.4 Фактори, що сприяють і перешкоджають впровадженню контролінгу.....	54
ТЕМА 6 МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ .	56
6.1 Поняття, завдання і відмінність управлінського обліку від фінансового	56
6.2 Класифікація методів обліку витрат, використовуваних у системі контролінгу.....	58
6.3 Поняття, склад та структура собівартості продукції.....	61
6.4 Методи калькулювання.....	65
6.5 Методи обліку і калькулювання витрат на виробництво.....	67

6.6 Система калькулювання змінних витрат.....	80
6.7 Облік матеріальних витрат.....	87
6.8 Методи розподілу (належності) накладних витрат на продукцію.....	96
ТЕМА 7 СИСТЕМА ПЛАНУВАННЯ ТА БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ	108
7.1 Поняття і види бюджетів	108
7.2 Зміст і етапи розробки бюджетів	112
7.3 Порядок розробки бюджетів	116
7.4 Переваги й недоліки бюджетування.....	123
ТЕМА 8 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УХВАЛЕННЯ ОПЕРАТИВНИХ РІШЕНЬ	124
8.1 Основи ухвалення управлінських рішень	124
ТЕМА 9 КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЄКТІВ	132
9.1 Особливості контролінгу інвестиційних проєктів	132
9.2 Методи оцінки інвестиційних проєктів	135
9.3 Критерії оцінки інвестиційних проєктів у контролінгу.....	141
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	144

ВСТУП

В умовах ринкових відносин результати роботи кожного підприємства значною мірою залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність і стійкий фінансовий стан на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку й економічного зростання будь-якого підприємства неможливе без удосконалення насамперед управлінських процесів.

Тому необхідно звернути увагу на досвід зарубіжних та вітчизняних підприємств, теоретичні погляди щодо новітньої концепції системного управління підприємством. Зазвичай контролінг є об'єднанням декількох підходів в управлінні, але це, зі свого боку, надає можливість отримати синергійний ефект від його впровадження у менеджмент організацій.

Метою вивчення дисципліни є формування у майбутніх фахівців системних знань з концептуальних основ управління сучасним підприємством на основі принципів контролінгу.

Основними завданнями вивчення дисципліни є:

- визначення суті контролінгу, видів контролінгу;
- об'єкти контролінгу;
- класифікація витрат;
- аналіз релевантної інформації для ухвалення оперативних рішень;
- методи калькулювання собівартості продукції та обліку витрат;
- бюджетний метод планування витрат;
- використання контролінгу під час розроблення інвестиційних проєктів.

У результаті вивчення навчальної дисципліни здобувач повинен *знати*:

- види контролінгу, їх застосування в практичній роботі підприємства;
- інструменти стратегічного контролінгу;
- інструменти оперативного контролінгу;
- методи калькулювання витрат;

- системи обліку витрат;
- бюджетування, як інструмент управління підприємством;
- методи контролінгу інвестиційної діяльності.

Після вивчення навчальної дисципліни здобувач повинен *вміти*:

- користуватися інструментами стратегічного та оперативного контролінгу;
- групувати витрати відповідно до встановлених цілей;
- визначати собівартість різними методами калькулювання;
- групувати витрати у складі виробничої собівартості;
- групувати витрати у складі повної собівартості;
- використовувати різні системи обліку витрат для ухвалення управлінських рішень відносно асортименту виробництва та продаж;
- обирати методи і бази розподілу накладних витрат;
- використовувати бюджетний метод планування витрат;
- використовувати бюджетний метод планування витрат;
- створювати систему бюджетів на підприємстві;
- ухвалювати різні управлінські рішення на основі релевантної інформації.

Після вивчення навчальної дисципліни студент здобуває такі професійні компетенції:

- уміння використовувати знання теоретичних аспектів із контролінгу для цілей створення і розвитку служби контролінгу на підприємстві;
- уміння систематизувати витрати та класифікувати їх відповідно до встановлених цілей;
- використовувати релевантну інформацію для ухвалення управлінських рішень;
- обґрунтовувати методи калькулювання;
- використовувати різні методи обліку витрат;
- уміння розраховувати виробничу та повну собівартість;
- уміння складати бюджети діяльності підприємства.

ТЕМА 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ.

ВИДИ КОНТРОЛІНГУ

1.1 Суть, завдання і функції контролінгу, причини його виникнення

Контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний із реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті для ухвалення оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Слово контролінг походить від англійського *«to control»* – «контролювати», «керувати», що, зі свого боку, походить від французького слова, яке означає «реєстр, перевірочний список». Але за іронією долі в англійських джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії і США укоренився термін «управлінський облік» (*«managerial accounting», «management accounting»*), хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, називають контролерами (*«controller»*). Власне термін «контролінг» прийнятий у Німеччині, звідки він і прийшов спочатку в Україну. Оскільки термінологія тут поки не затвердилася, в Україні використовують обидва терміни: і контролінг, і управлінський облік. Однак термін «контролінг» більш інформаційно ємкий, він передає характер цього сучасного явища в керуванні і містить не тільки чисто облікові функції, але і весь спектр керування процесом досягнення кінцевих цілей і результатів фірми.

Основна кінцева мета будь-якого комерційного підприємства – *одержання прибутку* (контролінг можна назвати *системою керування прибутком підприємства*), але в деяких випадках мета підприємства може бути й іншою, – наприклад, *завоювання частки ринку, усунення конкурентів*, тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямку цих цілей, хоча кінцева мета та ж сама – одержання прибутку.

Перебуваючи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю і координації, контролінг займає особливе місце в керуванні підприємством: він пов'язує всі ці функції, інтегрує та координує їх, причому не підміняє собою керування підприємством, а тільки переводить його на якісно новий рівень. Контролінг (*керування керуванням*) є своєрідним механізмом *саморегулювання* на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок.

Основна мета контролінгу – орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей, що стоять перед підприємством.

Для цього контролінг забезпечує виконання таких функцій:

- координація управлінської діяльності з досягнення цілей підприємства;
- інформаційна і консультаційна підтримка ухвалення управлінських рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи керування підприємством;
- забезпечення раціональності управлінського процесу.

Діяльність системи контролінгу ефективна і доцільна там, де функції керування делеговані окремим підрозділам і службам. Саме на це звертають увагу Р. Манн та Є. Майер, вказуючи на відмінні риси контролінгу: «... контроль й керування з боку поступається місцем самоконтролю і самоврядуванню, головним завданням яких є підвищення відповідальності окремого працівника» [10].

Необхідність появи на сучасних підприємствах такого феномена як контролінг можна пояснити такими причинами:

- підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи керування підприємством;
- перенесення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього;
- збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства;

- необхідність продуманої системи дій із забезпечення виживаності підприємства і запобігання кризовим ситуаціям;
- ускладнення систем керування підприємством вимагає механізму координації всередині системи керування;
- інформаційний бум у разі недоліків релевантної (істотної, значущої) інформації потребує побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення керування;
- загальнокультурне прагнення до синтезу, інтеграції різних сфер знання і людської діяльності.

Таблиця 1.1 – Основні концепції контролінгу

Орієнтація концепції	Суть і основні завдання контролінгу в рамках цієї концепції
На систему обліку	Переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов'язаних із плануванням і контролем діяльності підприємства
На управлінську інформаційну систему	Створення загальної інформаційної системи керування (« <i>management information system</i> »). Розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація функціонування інформаційної системи, оптимізація інформаційних потоків
На систему керування з акцентом на контроль і планування – з акцентом на координацію	Планування і контроль діяльності структурних підрозділів підприємства. Координація діяльності системи керування підприємством

1.2 Роль контролінгу в системі керування підприємством.

Взаємозв'язок контролінгу з іншими функціями керування підприємством

Структурна схема, що ілюструє роль контролінгу в процесі керування, подана на рисунку 1.1.

Для того, щоб зрозуміти місце контролінгу в системі керування підприємством, треба пам'ятати, що зміст будь-якої системи керування складається з визначення політики підприємства на тривалу перспективу,

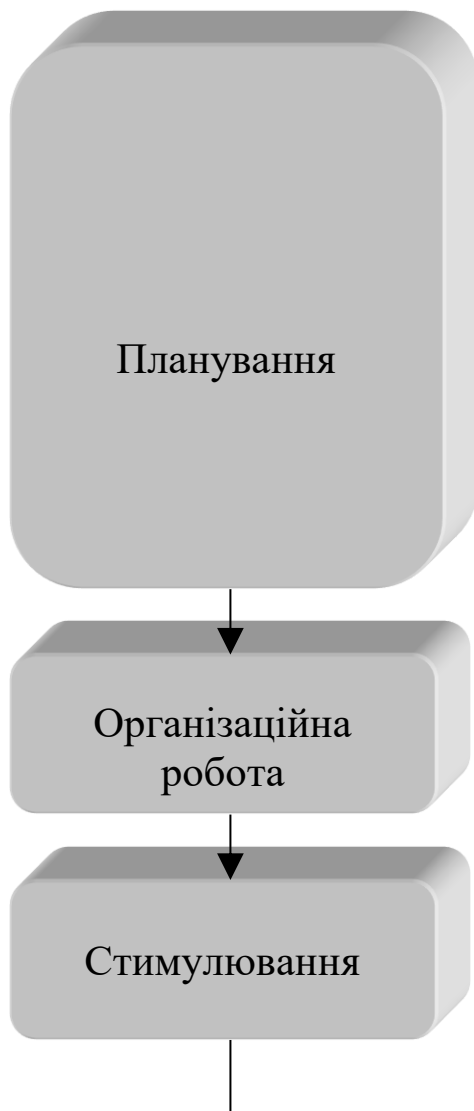
координації роботи підрозділів і служб, вирішення поточних завдань ведення бізнесу.

Тому головним завданням контролінгу є формування обліково-економічної інформації на підприємстві, забезпечення оптимізації взаємозв'язків і залежностей інформаційних потоків між всіма основними функціями керування (рис. 1.1).

Таким чином, перебуваючи на перетині функцій обліку, контролю, аналізу і планування, контролінг синтезує, пов'язує всі ці функції, інтегрує і координує їх, не підміняючи собою ні одну з цих функцій керування, а лише переводить керування підприємством на якісно новий рівень.

Необхідно особливо підкреслити роль контролінгу у виробленні рекомендацій для ухвалення управлінських рішень. Більш докладно це питання буде розглянуто у темі 8.

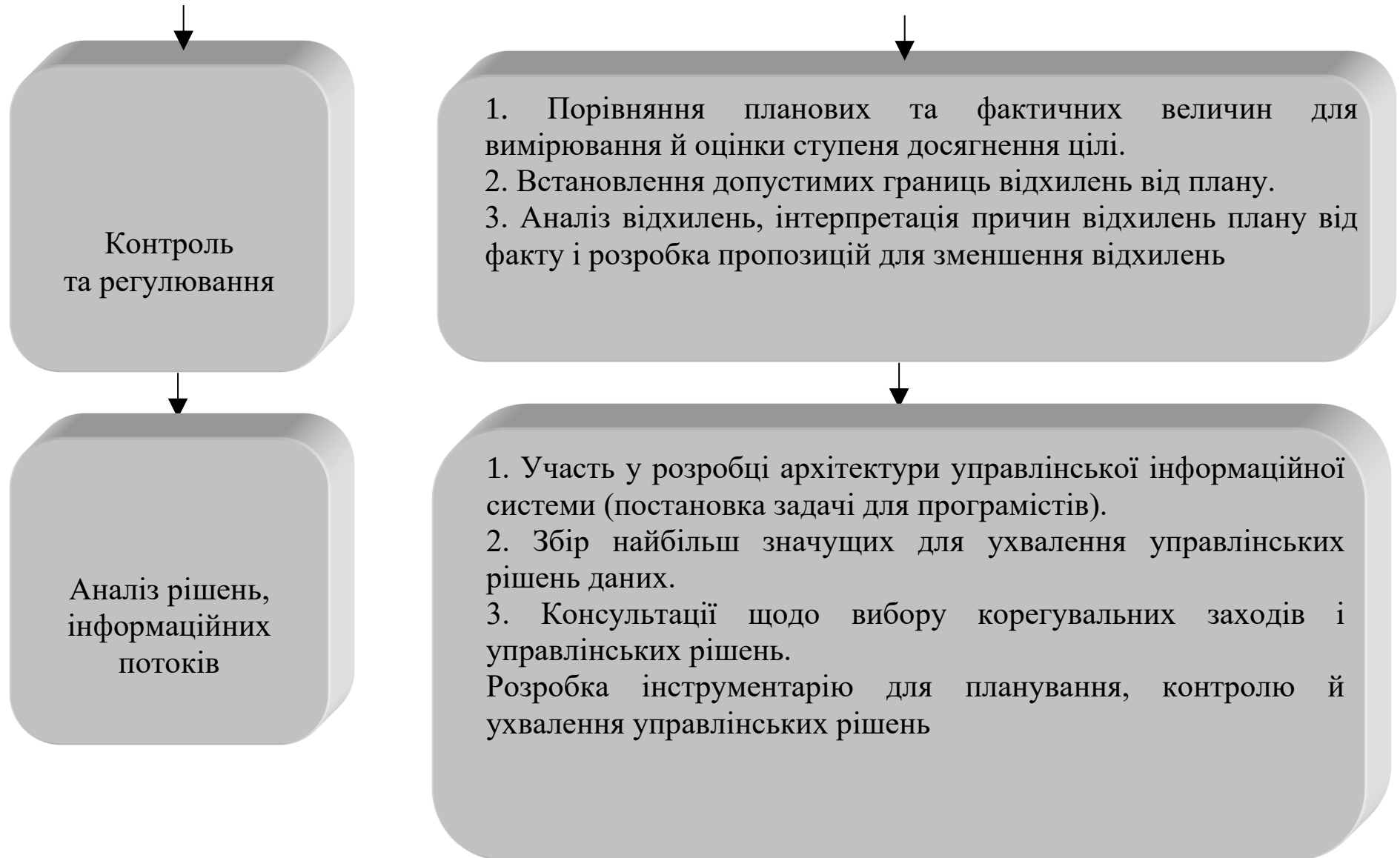
Процес управління



Роль контролінгу в управлінському процесі



Рисунок 1.1 – Роль контролінгу в процесі управління



Продовження рисунка 1.1

1.3 Види контролінгу. Суть стратегічного і оперативного контролінгу

Сучасний менеджмент розділяє цілі підприємства на дві групи: оперативні (короткострокові) й стратегічні (довгострокові, перспективні). Контролінг дозволяє здійснювати постійний контроль за досягненнями як стратегічних, так і оперативних цілей діяльності підприємства.

1.3.1 Стратегічний контролінг

Ціль стратегічного контролінгу – забезпечення виживаності підприємства і відстеження руху підприємства до зазначеної стратегічної мети розвитку.

Встановлення стратегічних цілей починають з аналізу інформації про зовнішні й внутрішні умови роботи підприємства. На етапі стратегічного керування прогноз змін зовнішніх умов відіграє значну роль, тому аналіз зовнішніх і внутрішніх факторів містить напрямки, які подані на рисунку 1.2.

Стратегічний контролінг несе відповідальність за обґрунтованість стратегічних планів. Перш ніж здійснювати контроль за досягненням будь-якої мети, треба встановити, наскільки обґрунтовано вона обрана і наскільки реальне її досягнення. Перевірка стратегічних планів містить принаймні перевірку на повноту планів, їхнє взаємоузгодження і брак внутрішніх суперечностей. За результатами проведеної перевірки стає зрозумілим, чи потрібно розробити систему контролю за виконанням плану, чи розпочати розробку альтернативних варіантів стратегічного плану.

Якщо обраний варіант стратегічного плану нас влаштовує, то для розробки системи контролю, що стежить за досягненням стратегічних цілей, необхідно *обрати сфери* контролю:

- стратегічні цілі (як якісні, так і кількісні);
- критичні зовнішні й внутрішні умови, що є основою стратегічних планів;
- вузькі й слабкі місця, виявлені в результаті аналізу стратегічного плану.

Для того, щоб зрозуміти місце контролінгу в системі керування підприємства, необхідно пам'ятати, що зміст будь-якої системи керування

складається з визначення політики підприємства на тривалу перспективу, координації роботи підрозділів і служб, вирішення поточних завдань бізнесу.

Таблиця 1.2 – Характеристика оперативного й стратегічного контролінгу

Ознаки	Стратегічний	Оперативний
Орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства
Рівень керування	Стратегічний	Тактичний і оперативний
Мета	1. Забезпечення виживаності. 2. Проведення антикризової політики. 3. Підтримка потенціального успіху	Забезпечення прибутковості й ліквідності підприємства
Головні завдання	1. Участь у встановленні кількісних і якісних цілей підприємства відповідальних за стратегічне планування. 2. Розробка альтернативних стратегій. 3. Визначення критичних зовнішніх і внутрішніх умов, що є основою стратегічних планів. 4. Визначення вузьких і пошук слабких місць. 5. Визначення основних підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей. 6. Порівняння планових (нормативних) і фактичних значень підконтрольних показників із метою виявлення причин, винуватців і наслідків цих відхилень. 7. Аналіз економічної ефективності (особливо інновацій та інвестицій)	1. Керівництво під час планування й розроблення бюджету (поточне й оперативне планування). 2. Визначення вузьких і пошук слабких місць для тактичного керування. 3. Визначення всієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей. 4. Порівняння планових (нормативних) і фактичних показників підконтрольних результатів і витрат із метою виявлення причин, винуватців і наслідків відхилень. 5. Аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів. 6. Мотивація і створення інформації для ухвалення поточних управлінських рішень



Рисунок 1.2 – Напрямок аналізу в стратегічному контролінгу

1.3.2 Оперативний контролінг

Ціль оперативного контролінгу створення системи керування досягненням поточних цілей підприємства, а також ухвалення своєчасних рішень з оптимізації співвідношення «витрати – прибуток».

На відміну від стратегічного оперативний контролінг орієнтований на досягнення короткострокових цілей.

Основні підконтрольні показники:

- рентабельність капіталу;
- продуктивність;
- ступінь ліквідності.

Систему оперативного контролінгу використовують для підтримки оперативних рішень із недопущення кризового стану.

1.4 Основні розділи контролінгу

Контролінг передбачає діяльність підприємства у таких напрямках:

- планування – перетворення цілей підприємства на прогнози і плани;
- управлінський облік – відображення усієї фінансово-господарської діяльності підприємства в процесі виконання плану;
- інформаційні потоки – інформаційна підтримка керування та її вирішення на основі чіткого і злагодженого функціонування системи інформаційних потоків;
- моніторинг – відстеження процесів, що відбуваються на підприємстві, складання оперативних звітів про результати роботи підприємства за короткі проміжки часу, порівняння результатів із фактично досягнутими;
- контроль – фіксування та оцінка вже здійснених фактів у діяльності підприємства.

Контролінг не тотожний контролю: **контроль** займається фіксуванням і оцінкою вже здійснених фактів у діяльності підприємства, а контролінг спрямований на перспективу.

Необхідно зазначити, що при цьому контролінг виконує визначені контрольні функції (при цьому сама природа контролю зазнає істотних змін).

Попередній контроль:

- контроль цілей (чи правильно сформована мета, чи коректно побудовано дерево цілей підприємства, чи не суперечать різні цілі одна одній, наскільки адекватно кількісні критерії відбивають якісні цілі підприємства);

- контроль прогнозів (наскільки вони реалістичні, обґрунтовані, інформативні, як вони допомагають підприємству вирішити поточні завдання);

- контроль розриву між цільовим і прогнозованим значеннями;
- контроль обмежень зовнішніх і внутрішніх;
- контроль якості розроблених планів;
- бюджетний контроль (насамперед контроль над витратами підрозділів).

Поточний контроль повинен бути спрямований насамперед на виявлення «слабких місць» і проблем.

Завершальний контроль спрямований на розрахунки відхилень фактичних значень від планових і аналіз цих відхилень.

Таким чином, у системі контролінгу головним є не фіксування минулих фактів, а оперативне відстеження поточних подій. На основі такого аналізу розробляються рекомендації для ухвалення управлінських рішень.

Отже, основне завдання контролінгу – досягнення поставлених цілей підприємства. Для цього треба об'єднати такі різні елементи, як планування, облік, контроль, аналіз, керування інформаційними потоками і на цій основі – сформулювати рекомендації для ухвалення управлінських рішень.

ТЕМА 2 ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛІНГУ

2.1 Економічна природа витрат

Одне з найважливіших завдань контролінгу – керування прибутком підприємства. Тому в центрі його уваги знаходяться витрати: їхні види, місця виникнення і принципи управління ними.

Разом зі змінами, що відбуваються в технології та організації виробництва, повинні вдосконалюватися й системи керування витратами.

Компанія, що має гарні вироби, ефективну технологію і маркетинг, але одержує перекручену чи занадто узагальнену інформацію, не може мати тривалий час конкурентних переваг. Тому в ХХІ ст. метою керування витратами є підвищення ефективності використання ресурсів, що залучаються до виробництва.

Не можна сказати, що на сьогодні вирішені всі питання, пов'язані з обґрунтованістю належності витрат як за місцями їхнього утворення, так і їхнім носієм продукції. Це в кінцевому підсумку спотворює витрати і не дозволяє використовувати їх як базу для ухвалення рішень із планування та контролю.

Відомо, що витрати – це вартість ресурсів, використовуваних надалі для одержання прибутку чи досягнення інших цілей. До витрат належить також вартість матеріальних і трудових ресурсів, використовуваних для виробництва тієї чи іншої продукції або послуг.

Матеріальні витрати, зі свого боку, можна розділити на матеріали й устаткування. Характер цих витрат різний, але всі вони мають на меті одержання прибутку.

У загальному вигляді витрати – це все, чим жертвує підприємець для виробництва певного товару. До витрат належать засоби, використовувані для придбання факторів виробництва, яких раніше не було, і втрачені можливості тих факторів, що у підприємця вже були раніше. У зв'язку з цим розрізняють бухгалтерські витрати і витрати втрачених можливостей. Під бухгалтерськими розуміють фактичні витрати факторів виробництва, які

придбані за ринковими цінами. Під економічними (витратами втрачених можливостей) розуміють суму грошей, яку можна одержати від найбільш вигідного з усіх альтернативних способів використання ресурсів.

Зміст економічних витрат обумовлюється обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.

Ми і на побутовому рівні це прекрасно розуміємо, говорячи про те, що «грошей завжди не вистачає». Не вистачає на що? На те, щоб здійснити покупки, сплатити за розваги тощо.

Хочемо ми того чи ні, але змушені через обмеженість засобів, групувати можливі варіанти витрати нашого бюджету за ступенем їхньої корисності і вибирати той набір товарів і послуг, що може забезпечити максимум загальної корисності за наявних обмежень. Але витративши визначену суму грошей на покупку одягу чи взуття, ми позбавилися (втратили) корисності, наприклад, від поїздки до Криму. Причому важливо зрозуміти, що другий варіант не просто один із безлічі, а один із відкинутих.

Приблизно це відбувається у сфері виробництва. Використовуючи капітал для виготовлення якого-небудь товару, бізнесмен втрачає можливість одержання прибутку в альтернативному варіанті, тобто в кращому з відкинутих. Отже, під час визначення економічного прибутку він повинен врахувати ці витрати поряд із бухгалтерськими. Чим економічний прибуток більше нуля, тим віддача від вкладених ресурсів вище за альтернативне їх використання і подальше перебування в цій справі. Одержання негативного економічного прибутку варто сприймати як перше попередження про несприятливий стан вашого бізнесу. Нульовий економічний прибуток вказує на стійкий стан фірми на ринку, за якого її діяльність забезпечує одержання нормального прибутку.

Зрозуміло, що величини економічного і бухгалтерського прибутку будуть відрізнятися на величину прихованих витрат.

В Україні облік прихованих витрат ще не ведеться, але на практиці враховується. Якщо роботи з виконання замовлення фінансуються за рахунок

засобів виконавця, то він вимагає надбавку до ціни в розмірі втраченої вигоди від використання власних ресурсів у цьому проєкті і, навпаки, можлива знижка в тому випадку, якщо засоби виділив замовник.

У країнах із ринковою економікою розраховуються зазвичай економічні витрати, тому може виникнути непорозуміння між нашими і зарубіжними підприємцями. Коли йдеться про розмір одержуваного прибутку, завжди треба уточнити, про який прибуток йде мова – бухгалтерський чи економічний.

Необхідно також розрізняти поняття витрат і затрат. До витрат належать витрати визначеного періоду часу, наприклад, комерційні й управлінські витрати. У чому тут відмінність? Витрати періоду необхідно цілком сприймати як витрати на реалізовану за цей період продукцію. Вони не є запасоємними, тому очікувати від них якоїсь вигоди за межами цього періоду не треба. Ці витрати відбиваються під час розрахунку прибутку від основної діяльності у звіті про прибутки і збитки.

Витрати на фактори виробництва належать до активів підприємства. Витрати ж без будь-якої компенсації належать до затрат. Якщо компенсація витрат нижче за рівень цих витрат, то різниця – це збитки.

2.2 Методи класифікації витрат

Для того, щоб керувати витратами (одне з основних завдань контролінгу), треба знати, що з ними відбувається під час змін окремих факторів виробництва. Для цього необхідно здійснити класифікацію витрат, поклавши в основу принцип «різні витрати – для різних цілей». З огляду на це можна сказати, що класифікація витрат має бути узгоджена зі специфікою конкретних завдань (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Завдання, що використовуються для класифікації витрат

Ціль класифікації	Питання, що стоять перед керівником підприємства	Класифікація витрат щодо цих питань
Одержання фінансових результатів	1. Як зміниться прибуток у разі зміни ціни, витрат і обсягу продажів? 2. Як зміниться прибуток у разі зміни структури продажів? 3. Яка оптимальна структура продажів? 4. Яким повинен бути обсяг виробництва? 5. Наскільки великий ризик і який «запас міцності»?	Динаміка витрат щодо обсягу випуску: – змінні; – постійні; – змішані
Розрахунок собівартості	1. Які витрати на виробництво загалом? 2. Які витрати на виробництво цього виду продукції чи групи видів продукції? 3. Які витрати цього підрозділу?	Можливість належності до конкретної продукції: – прямі; – непрямі
Контроль результатів діяльності	1. Чим спричинені відхилення «план – факт», їхня величина? 2. Хто відповідає за відхилення? 3. У чому конкретно полягають резерви економії?	Ступінь урегульованості: – цілком регульовані; – довільні; – слабо регульовані

Як вже зазначалося, постійні витрати залишаються постійними величинами тільки протягом короткострокового періоду, коли немає можливості збільшити чи зменшити виробничі потужності. Тому керівник підприємства може керувати не тільки змінними, але і постійними витратами, що можуть змінитися під впливом інших факторів. Наприклад, витрати на утримання заводської їдальні є постійними щодо обсягу випуску, але залежать від кількості працівників. У зв'язку з цим корисно проаналізувати всі фактори, від яких залежать витрати, а також параметри цієї залежності.

Приклад витрат, що змінюються пропорційно факторам, відмінним від обсягу випуску, можна подати у такий спосіб (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Вплив деяких факторів на витрати

Фактори	Види витрат
Площа приміщення	Орендна плата, опалення, освітлення
Вартість основних фондів (майна)	Амортизація, страхування
Кількість працівників	Утримання їдальні
Кількість замовників	Оформлення замовлень
Кількість переналагоджень	Витрати на переналагодження
Фонд часу роботи устаткування	Технічний огляд устаткування

Класифікація витрат за ступенем урегульованості дозволяє зрозуміти, хто і наскільки сильно може впливати на витрати, але вона нічого не говорить про те, яким чином можна це зробити. Тому класифікація витрат за ступенем урегульованості застосовується разом з іншими способами, зокрема з розподілом на центри відповідальності.

Необхідно пам'ятати, що розділяючи витрати на регульовані й нерегульовані, ми робимо акцент на можливості працівника впливати на рівень витрат. Питання не в тому, хто контролює витрати, а в тому, хто перебуває в кращому стані, щоб впливати на рівень витрат.

Нижче наведені статті витрат та їхній розподіл на регульовані й нерегульовані (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Характер регульованих і нерегульованих витрат

Статті витрат	Виконавець	Класифікація
Витрати на сировину, використовувану для виробництва продукту	Контролер цеху з виробництва, майстер	Регульовані (за кількістю)
Витрати на рекламу туристичні фірми	Менеджер, туристичний директор	Нерегульовані
Витрати на облік й обробку даних про відвідувачів готелю	Адміністратор готелю	Нерегульовані
Витрати на папір у друкарні	Майстер цеху	Регульовані (за кількістю)

Варто звернути увагу ще на один вид класифікації витрат, що дозволяє ухвалювати управлінські рішення, пов'язані, наприклад, із ціноутворенням. Мова йде про так звані усувні й неусувні витрати. Усувні витрати – це такі витрати, яких могло взагалі не бути чи яких можна уникнути. До неусувних

належать, наприклад, НІОКР – вони не можуть бути змінені, незважаючи на будь-які рішення.

Розглянемо приклад. Видавнича фірма видає навчальну літературу в обсязі 60 000 примірників за ціною 14 грн (зокрема 5 грн – прибуток).

Протягом 2–3 місяців продається не більше 50 % виданої літератури. Література, що залишилася, надходить на склад і поступово продається. За збереження літератури виплачується орендна плата за рахунок отриманого кредиту в банку по 30 % у квартал. Менеджер фірми пропонує продаж книг за ціною 7 грн, тобто на 50 % дешевше. Чи варто ухвалювати це рішення? Для ухвалення такого рішення треба з'ясувати, де усувні, а де неусувні витрати. Витрати на друкування – це неусувні, а витрати на збереження на складі – усувні.

Якщо шляхом зниження цін і прискорення продажу видавництво може заощадити більшу частину процентних виплат банку, чим вона втратить на здешевлення книг, то таке здешевлення вигідне! Хоч ми і втрачаємо у виторгу.

Проведемо такий розрахунок:

Квартали	I	II	III	IV
Витрати на збереження 1 примірника (P_n)	2,1	4,83	8,379	12,99

$$P_n = 7 \times (1,3^n - 1), \text{ I квартал} \quad P_n' = 7 \times (1,3' - 1) = 2,1 \text{ грн,}$$

$$\text{II квартал} \quad P_n'' = 7 \times (1,3^2 - 1) = 4,83 \text{ грн,}$$

$$\text{III квартал} = 8,379 \text{ 8 тощо.}$$

Висновок: тільки протягом перших двох кварталів можна продавати за ціною 14 грн, а потім краще продати за ціною 7 грн і відмовитися від зберігання на складі.

2.3 Поняття центрів відповідальності та їхня класифікація

Кожне підприємство має власну структуру, що визначається наявністю й взаємодією його структурних підрозділів. Ці підрозділи виконують різні

функції і можуть мати різну назву: цех, відділ, служба, секція, відділення тощо. Кожен підрозділ очолюється керівником (чи менеджером, завідувачем тощо), який відповідає за його роботу.

Але здатність людини керувати має певні обмеження. Тому зі збільшенням масштабу бізнесу й ускладненням структури виникає необхідність розподілити повноваження щодо ухвалення рішень між різними рівнями управління. У цьому випадку, одержання менеджером права самостійно ухвалювати рішення означає одночасно і відповідальність за їхні наслідки. Тому підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, одержав назву «центр відповідальності».

Центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якого встановлена персональна відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати.

На практиці найчастіше застосовують такі принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві:

- функціональний;
- територіальний.

За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності:

- обслуговуючі;
- матеріальні;
- виробничі;
- управлінські;
- збутові.

Таблиця 2.4 – Приклади центрів

Найменування Центрів	Вид робіт чи послуг й спосіб перенесення витрат на продукцію	Приклади центрів
1. Обслуговуючі	Надання послуг іншим центрам усередині підприємства	Електропідстанція, їдальня
2. Матеріальні	Виготовлення і збереження матеріалів. У разі детального обліку витрати цих центрів можна сприймати як витрати на конкретний вид продукції	Відділ МТС, склади

Продовження таблиці 2.4

1	2	3
3. Виробничі	Виготовлення основної та допоміжної продукції. Витрати їх зазвичай є витратами на конкретну продукцію	Підрозділи основного і допоміжного виробництва
4. Управлінські	Витрати цих центрів розподіляються за видами продукції пропорційно обраній базі	Заводоуправління, бухгалтерія, плановий відділ
5. Збутові	Реалізація продукції	Відділ збуту, реклами, маркетингу

Розподіл підрозділів на центри відповідальності за територіальним принципом можливий у декількох варіантах. Якщо, наприклад, підприємство має кілька філій у різних регіонах і кожна з них займається рекламою, збутом, маркетингом тощо, то розподіляти ці філії на дрібні центри нераціонально. Якщо підприємство має в одному місці кілька складів, тоді має сенс центром відповідальності робити кожен склад.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дозволяють виділити три типи центрів: витрат, прибутку й інвестицій.

Центр витрат – це підрозділ (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції.

Центр прибутку – це підрозділ (регіон, магазин, секція, кіоск) керівник якого контролює витрати і доходи, але не контролює інвестицій у власні активи.

Центр інвестицій – це господарська одиниця (філія, дочірня компанія, корпорація загалом), керівник якої одночасно контролює витрати, доходи й інвестиції.

Основою організації обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних центрів і систематичний контроль за виконанням розробленого бюджету центра.

Основою визначення відповідальності є розподіл витрат на контрольовані й неконтрольовані. Вирішуючи це питання, необхідно враховувати рівень керування і час. Справа в тому, що витрати, які не контролюються на одному рівні керування, можуть бути контрольованими на

більш високому рівні. Наприклад, витрати на утримання приміщень цехів можуть бути контрольовані на рівні виробничого директора, який затверджує бюджет цеху. Так само витрати, що не контролюються протягом короткого терміну, можуть бути контрольованими в перспективі. Прикладом таких витрат є амортизація устаткування, що не може бути контрольованою статтею в поточному місяці, але може бути контрольованою з допомогою застосування прискореної амортизації чи з допомогою реалізації зайвого устаткування.

Бухгалтерський облік витрат за центрами відповідальності вимагає систематизації й кодування витрат за кожним центром в розрізі статей.

Для цього код бухгалтерського рахунка має таку структуру:

<u>X</u>	<u>XX</u>	<u>XXX</u>
рахунок	центр	стаття
	відповідальності	витрат

Вибір способу розподілу підприємства на центри відповідальності визначається його специфікою, при цьому необхідно враховувати такі вимоги:

- у кожному центрі витрат повинні бути показники для вимірювання обсягу діяльності й база для розподілу витрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний за нього;
- ступінь деталізації повинен бути достатнім для аналізу, але не надлишковим, щоб ведення обліку не було надто трудомістким;
- необхідно, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр, для якого ці витрати є прямими;
- до центрів витрат мають надходити тільки прямі витрати, а розподіл накладних витрат не враховувати;
- оскільки розподіл за центрами дуже впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, треба враховувати соціально-психологічні фактори.

Розподіл підприємства на центри відповідальності й класифікація витрат є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, що є найважливішим елементом усієї системи контролінгу.

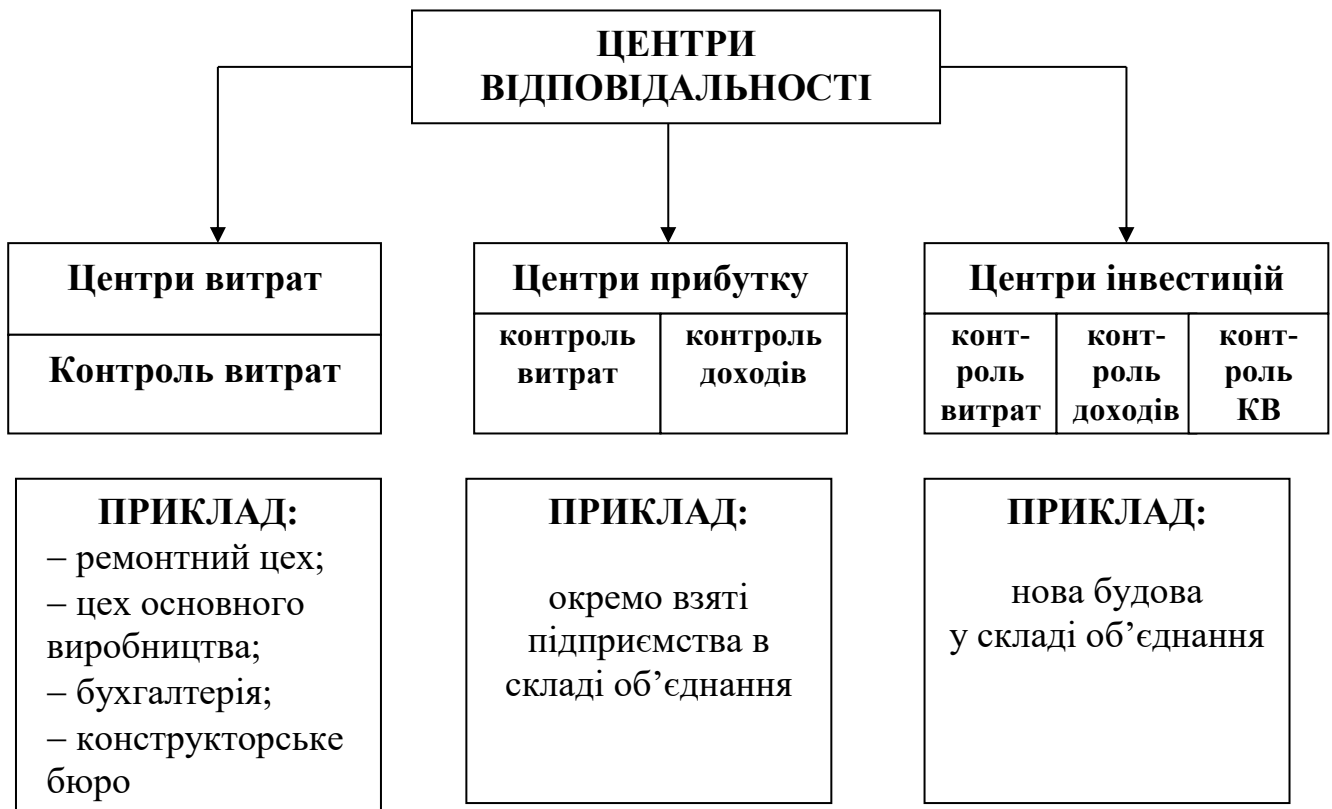


Рисунок 2.3 – Класифікація центрів відповідальності

Слово «витрати» має різні значення залежно від ситуацій. Витрати класифікуються за різними способами для різних цілей.

Фактор витрат – це будь-яка дія чи подія, що призводить до виникнення витрат. Постійні й змінні витрати визначаються залежно від їхнього поводження щодо обсягу виробництва. Прямі й непрямі витрати можна відстежити для різних підрозділів організації.

Терміни «регульовані» і «нерегульовані» витрати використовують для опису простору, де виконавець може впливати на рівень витрат.

Витрати також класифікують за такими функціональними категоріями, як «виробничі», «адміністративні».

Альтернативні витрати – це втрачена вигода під час вибору одного рішення замість іншого.

Безповоротні витрати – це витрати минулого, вони не можуть бути змінені майбутньою дією.

І, нарешті, середні витрати на одиницю – це відношення загальних витрат до кількості одиниць продукції.

Ці терміни є важливою частиною професійної мови керівників.

ТЕМА 3 ОБЛІК І РОЗПОДІЛ ВИРОБНИЧИХ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ

3.1 Облік виробничих накладних витрат

Виробничі накладні витрати – це різноманітна сукупність витрат, пов'язаних із виробництвом, але які безпосередньо не стосуються конкретних видів готової продукції. Накладні витрати – це непрямі витрати, які пов'язані з об'єктом обліку витрат і калькулюванням собівартості, але їхній безпосередній стосунок до нього є економічно недоцільним.

До складу накладних витрат входять:

- витрати із забезпечення виробництва сировиною, матеріалами, паливом, енергією, інструментом, пристосуваннями, іншими засобами і предметами праці;
- оплата праці допоміжного виробничого, молодшого обслуговуючого і середнього управлінського цехового персоналу;
- відрахування від оплати праці;
- витрати з підтримки основних виробничих фондів у робочому стані (витрати на технічний догляд і ремонт);
- суму амортизації за виробничими основними засобами або орендну плату за виробничі основні засоби, взяті в поточну оренду;
- витрати із забезпечення протипожежної й сторожової охорони;
- витрати із забезпечення нормальних умов праці й техніки безпеки;
- витрати на відрядження, пов'язані з виробничою діяльністю;
- витрати на гарантійне обслуговування та ремонт продукції;
- інші загальновиробничі витрати.

Необхідність спрямування накладних витрат на продукцію спричинена певними причинами: з одного боку це дозволяє визначати повні витрати на одиницю продукту, оскільки ігнорування накладних витрат може призвести до помилок в ціноутворенні; з іншого боку – визначення собівартості запасів. У міжнародних стандартах фінансової звітності зазначено, що «собівартість запасів повинна містити всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, зроблені з метою доведення запасів до їх поточного стану та місця розташування» [12]. Виробничі накладні витрати належать до витрат, пов'язаних з переробкою, а тому мають належати до собівартості запасів.

Розподіл накладних витрат є кінцевою стадією розміщення накладних витрат виробничих відділів на одиницю продукції або послуг. Розподіл здійснюється з допомогою вибору бази (критерію), яка є спільною для всіх продуктів, вироблених компанією, або послуг, які компанія надає своїм клієнтам.

За базу розподілу вибирається фактор (критерій), який найбільше відповідає накладним витратам виробничого підрозділу. Найчастіше за базу беруться: час, відпрацьований виробничими робітниками (праце-годинник), час роботи виробничого устаткування (машино-години), вироблені одиниці продукції.

На основі обраної бази розраховується ставка розподілу накладних витрат.

Ставка розподілу накладних витрат – це відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу.

Ставка розподілу накладних витрат може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюється окремо для кожного виробничого підрозділу (цеху).

В умовах різної складності праці в різних цехах доцільніше застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

Розподіл виробничих накладних витрат здійснюється у такій послідовності.

Для розподілу накладних витрат між підрозділами, зазвичай для кожної статті або групи статей, визначається відповідна база розподілу.

Приклади баз розподілу для однорідних статей накладних витрат наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Приклади баз розподілу для однорідних статей накладних витрат

Сукупність витрат	Загальні витрати	База розподілу
Пов'язані з працею	Управління персоналом	Кількість працівників. Зарплата. Години праці
Пов'язані з автоматизацією виробництва	Амортизація обладнання. Страховання обладнання. Утримання обладнання	Балансова вартість. Кількість машин. Машино-години
Пов'язані з площею	Оренда будівлі. Страховання будівлі. Опалення і освітлення	Площа, яку займає підрозділ

Після того, як всі накладні витрати розподілені між підрозділами, здійснюється розподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами з огляду на надані послуги.

Розподіл накладних витрат обслуговуючих підрозділів ускладнюється, якщо вони надають послуги один одному, а не тільки виробничим підрозділам.

У цьому випадку можуть бути застосовані різні методи розподілу витрат:

- метод прямого розподілу;
- метод послідовного розподілу;
- метод взаємних послуг.

3.2 Методи обліку виробничих накладних витрат

Методи розподілу накладних витрат:

- метод прямого розподілу;

- метод послідовного розподілу;
- метод взаємних послуг.

Вихідні дані подані у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Вихідні дані

Підрозділ – споживач послуг	Сума накладних витрат підрозділів, грн	Розподіл послуг обслуговуючих підрозділів		
		S1, %	S2, %	S3, %
Обслуговуючий 1 (S1)	200 000	–	10	20
Обслуговуючий 2 (S2)	240 000	10	–	–
Обслуговуючий 3 (S3)	160 000	10	–	–
Виробничий 1 (P1)	800 000	30	45	40
Виробничий 2 (P3)	1 000 000	50	45	40

Метод прямого розподілу

У разі цього методу витрати обслуговуючих підрозділів списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів, тобто взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги.

Таблиця 3.3 – Прямий розподіл витрат обслуговуючих підрозділів, грн

Найменування	Підрозділ					Всього
	S1	S2	S3	P1	P2	
Витрати, що розподіляються	200 000	240 000	160 000	800 000	1 000 000	2 400 000
Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів						
$S1 \times (30 / 80; 50 / 80)$	200 000			75 000	125 000	
$S2 \times (45 / 90; 45 / 90)$		240 000		120 000	120 000	
$S3 \times (40 / 80; 40 / 80)$			160 000	80 000	80 000	
Всього				1 075 000	1 325 000	2 400 000

Розподіл витрат обслуговуючого підрозділу S1 між виробничими підрозділами було здійснено так: 30 / 80 витрат S1 належало до витрат P1, а 50 / 80 витрат S1 належало до витрат P2.

Така пропорція обумовлена тим, що 80 % загальних послуг S1 надано виробничим підрозділам, зокрема 30 % – підрозділу P1, а 50 % – підрозділу P2.

Аналогічно були розподілені витрати інших обслуговуючих підрозділів.

Метод послідовного розподілу

В умовах застосування цього методу витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно між виробничими підрозділами та іншими обслуговуючими підрозділами.

Перше, що обслуговує підрозділ, витрати якого підлягають розподілу, має якомога менше обслуговуватися іншими підрозділами. За цією ознакою визначають послідовність розподілу інших обслуговуючих підрозділів.

У нашому прикладі для початкового розподілу можуть бути обрані підрозділи S2 і S3.

Але перевагу необхідно віддати відділу, який має великі витрати, тобто підрозділу S2.

Таблиця 3.4 – Послідовний розподіл витрат обслуговуючих підрозділів, грн

Найменування	Підрозділ					Всього
	S1	S2	S3	P1	P2	
Витрати, що розподіляються	200 000	240 000	160 000	800 000	1 000 000	2 400 000
Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів						
S2 (10 %; 45 %; 45 %)	24 000	240 000		108 000	108 000	
S3 (20 %; 40 %; 40 %)	32 000		160 000	64 000	64 000	
S1 (30/80; 50/80)	256 000			96 000	160 000	
Всього				1 068 000	1 332 000	2 400 000

Метод взаємних послуг

Цей метод передбачає повний розподіл взаємних послуг між обслуговуючими підрозділами шляхом додавання до витрат кожного підрозділу, яке отримало послуги, і вирахування з витрат кожного підрозділу, який надає послуги, визначеної суми витрат.

Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляються між виробничими підрозділами таким же чином, як і за методом прямого розподілу.

Далі накладні витрати всередині підрозділу розподіляються між видами продукції відповідно до обраної бази розподілу.

Таблиця 3.5 – Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів методом взаємних послуг, грн

Найменування	Підрозділ					Всього
	S1	S2	S3	P1	P2	
Витрати, що розподіляються	200 000	240 000	160 000	800 000	1 000 000	2 400 000
Плюс (мінус) взаємні послуги						
10 % витрат S1 на витрати S2 і S3	40 000	20 000	20 000			
10 % витрат S2 на витрати S1	24 000	24 000				
20 % витрат S3 на витрати S1	32 000		32 000			
Всього	216 000	236 000	148 000	800 000	1 000 000	2 400 000
Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів						
$S1 \times (30/80; 50/80)$	216 000			81 000	135 000	
$S2 \times (45/90; 45/90)$		236 000		118 000	118 000	
$S3 \times (40/80; 40/80)$			148 000	74 000	74 000	
Всього				1 073 000	1 327 000	2 400 000

Ставка розподілу накладних витрат = загальні накладні витрати підрозділу / загальне значення бази розподілу.

Ця ставка може бути розрахована з огляду на фактичні або бюджетні (планові) показники.

У зарубіжній практиці найчастіше застосовують заздалегідь визначену ставку розподілу накладних витрат.

Заздалегідь певна ставка розподілу накладних витрат = бюджетні виробничі накладні витрати / бюджетна база розподілу.

Застосування такої ставки дає можливість визначити собівартість продукції відразу після її виготовлення (без очікування кінця місяця, коли буде підрахована загальна сума фактичних накладних витрат) і уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок коливання обсягів діяльності.

Приклад. Бюджетна сума накладних витрат цеху становить 450 000 грн, а прямих зарплат – 300 000 грн.

З огляду на це, розрахована ставка розподілу накладних витрат цеху:

$$(450\,000 / 300\,000) \times 100 = 150 \% \text{ прямих зарплати.}$$

Якщо фактична пряма зарплата, нарахована працівникам за виконання операцій за замовленням № 924, становить 1 000 грн, тоді сума накладних витрат, які є собівартістю цього замовлення, дорівнюють 1 500:

$$((1\,000 \times 150) / 100).$$

Внаслідок використання заздалегідь розрахованих ставок розподілу з'являються недорозподілені або надмірно розподілені накладні витрати.

Недорозподілені накладні витрати – це сума, на яку фактичні накладні витрати перевищують величину розподілених накладних витрат.

Надмірно розподілені накладні витрати – це сума, на яку розподілені накладні витрати перевищують їхню фактичну величину.

За наявності негативного сальдо на рахунку «виробничі накладні витрати» відповідно збільшується бюджетна ставка розподілу накладних витрат, а коли наявне позитивне сальдо, то ця ставка зменшується.

ТЕМА 4 АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ «ВИТРАТИ – ОБСЯГ ВИРОБНИЦТВА – ПРИБУТОК»

4.1 Мета і методи аналізу взаємозв'язку

«витрати – обсяг виробництва – прибуток»

Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг виробництва – прибуток» – це метод системного дослідження витрат, обсягу діяльності і прибутку підприємства.

Аналіз «витрати – обсяг виробництва – прибуток» використовують для визначення впливу, який мають зміни у витратах, ціні товару, обсязі виробництва і номенклатурі товарів, що випускаються, на величину

одержуваного від реалізації товару прибутку, а також для оцінки зміни одного з цих чинників або декількох чинників разом.

Цей аналіз використовується для визначення:

- 1) обсягу реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат;
- 2) обсягу реалізації, що забезпечує отримання певної (очікуваної) величини прибутку;
- 3) величини прибутку за певного заданого обсягу реалізації;
- 4) впливу змін величини витрат, обсягу й цін реалізації на прибуток підприємства;
- 5) оптимальної структури витрат.

Основним елементом аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» є аналіз безбитковості.

Аналіз безбитковості заснований на розділенні витрат на постійні й змінні, а також розрахунку точки безбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації.

Точка безбитковості (поріг рентабельності – $V_{тб}$) – обсяг реалізації, за якого доходи підприємства рівні його витратам, а прибуток дорівнює нулю. Вона може бути виражена в натуральних (кількість продукції) і грошових (виторг) одиницях вимірювання і розрахована двома способами.

І спосіб. У загальному вигляді виторг від реалізації продукції є сумою всіх витрат (постійних і змінних), а також прибутку підприємства, який воно планує одержати в разі реалізації заданого обсягу продажів:

$$B = Пост + 3М + Пр, \quad (4.1)$$

де B – виторг від реалізації продукції, грн;

$Пост$ – величина постійних витрат за певний період часу, грн;

$3М$ – загальні змінні витрати, грн;

$Пр$ – величина одержаного прибутку підприємством, грн.

Оскільки в точці безбитковості прибуток рівний нулю, то можна сказати, що в разі заданого обсягу виробництва виторг дорівнює сукупним загальним витратам. Враховуючи те, що виторг – це добуток об'єму

реалізації на ціну одиниці продукції, а загальні змінні витрати – добуток змінних витрат на одиницю продукції на обсяг виробництва, формулу (4.1) можна перетворити таким чином:

$$V \times Ц = Пост + 3M_{од} \times V, \quad (4.2)$$

де V – обсяг виробництва (реалізації) продукції за заданий період часу, од.;

$3M_{од}$ – змінні витрати на одиницю продукції, грн.

Виокремив із цієї формули обсяг виробництва, який є в цьому випадку критичним, одержимо формулу розрахунку точки беззбитковості:

$$V_{mb} = \frac{Пост}{Ц - 3M_{од}}. \quad (4.3)$$

II спосіб заснований на визначенні показника маржинального прибутку. Маржинальний прибуток – перевищення виторгу від реалізації над всіма змінними витратами, пов'язаними із заданим обсягом продажів, інакше кажучи, різниця між виторгом від реалізації й змінними витратами:

$$МП = B - 3M. \quad (4.4)$$

Беручи до уваги формулу (4.1), можна сказати, що маржинальний прибуток дорівнює сумі постійних витрат і прибутку підприємства в разі реалізації заданого обсягу продажів. Оскільки в точці беззбитковості прибуток підприємства дорівнює нулю, то маржинальний прибуток буде рівний величині постійних витрат. Маржинальний прибуток загалом за підприємством можна подати як добуток маржинального прибутку одиниці продукції ($МП_{од}$) на обсяг проведеної продукції. У такому разі критичний обсяг виробництва може бути розрахований за такою формулою:

$$V_{mb} = \frac{Пост}{МП_{од}}. \quad (4.5)$$

У разі визначення порогу рентабельності в грошовому вираженні використовується така формула:

$$V_{mb} = \frac{Пост \times Ц}{МП_{од}}. \quad (4.6)$$

Для визначення критичного обсягу продажів використовується такий показник, як коефіцієнт маржинального прибутку (K_{mn}), що визначається як відношення маржинального прибутку одиниці продукції до ціни, що показує, яка частина маржинального прибутку знаходиться в ціні:

$$K_{mn} = \frac{МП_{од}}{Ц}. \quad (4.7)$$

У такому разі поріг рентабельності (з урахуванням коефіцієнта маржинального прибутку) розраховуватиметься за такою формулою:

$$V_{mb} = \frac{Пост}{K_{mn}} \quad (4.8)$$

Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг виробництва – прибуток» дозволяє визначати не тільки критичний обсяг виробництва, але й цільовий обсяг виробництва ($V_{цл}$), який дозволить підприємству одержати заплановану очікувану величину прибутку:

$$V_{цл} = Пост + \frac{Пр}{МП_{од}}. \quad (4.9)$$

Наведені формули розрахунку точки беззбитковості використовуються у випадках, якщо підприємство виробляє один вид продукції. Якщо ж підприємство виробляє два і більше видів продукції, то поріг рентабельної роботи підприємства може бути розрахований через показник середньозваженого маржинального прибутку ($МП_{серед}$):

$$МП_{серед} = \sum МП_i \times j, \quad (4.10)$$

де $МП_i$ – маржинальний прибуток i -го виду продукції;

j – питома вага цього виду продукції в загальному обсязі виробництва.

Таким чином, критичний обсяг у разі багатопродуктового виробництва загалом за підприємством визначається за такою формулою:

$$V_{mb} = \frac{Пост}{МП_{серед}}. \quad (4.11)$$

Точка беззбитковості за кожним видом продукції (V_{TB}) розраховується як точка беззбитковості загалом за підприємством, помножена на питому вагу цього виду продукції:

$$V_{m\bar{o}i} = V_{m\bar{o}} \times j. \quad (4.12)$$

Для визначення впливу на прибуток підприємства зниження продажів використовують поняття запасу міцності.

Запас міцності (ЗП) – це величина, на яку фактичний (запланований – $V_{\text{факт}}$) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг:

$$ЗП = V_{\text{факт}} - V_{m\bar{o}}. \quad (4.13)$$

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження об'єму продажів без ризику зазнати збитків. Разом з абсолютним значенням показника запасу використовують коефіцієнт запасу міцності.

Коефіцієнт запасу міцності ($K_{зм}$) – це співвідношення запасу міцності й фактичного або запланованого об'єму реалізації:

$$K_{зм} = \frac{(V_{\text{факт}} - V_{m\bar{o}})}{V_{\text{факт}}}. \quad (4.14)$$

Коефіцієнт запасу міцності є мірою ризику нерентабельної роботи підприємства. Значення цього показника знаходиться в межах від мінус нескінченності до плюс одиниці. Чим більше значення має коефіцієнт запасу міцності, тим менше вірогідність того, що підприємство зазнаватиме втрат у разі зменшення обсягу реалізації.

Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» має недоліки, що засновані на деяких допущеннях:

1. Поведінку постійних і змінних витрат можна виміряти точно.
2. Обсяг реалізації рівний обсягу виробництва.
3. Змінні витрати і ціна не змінюються протягом певного часу.
4. Асортимент продукції також незмінний.
5. Витрати і виторг від реалізації мають лінійну залежність від обсягу виробництва.

6. Немає обліку залежності між ціною і попитом на цей товар, внаслідок чого ціна на нього може виявитися завищеною.

4.2 Графічний аналіз взаємозв'язку

«витрати – обсяг виробництва – прибуток»

Графічне зображення поведінки витрат (постійних, змінних і загальних), а також виторгу від реалізації продукції дозволяє визначати точку беззбитковості графічним методом.

Графік точки беззбитковості (у розрахунку на весь обсяг виробництва) поданий на рисунку 4.1.

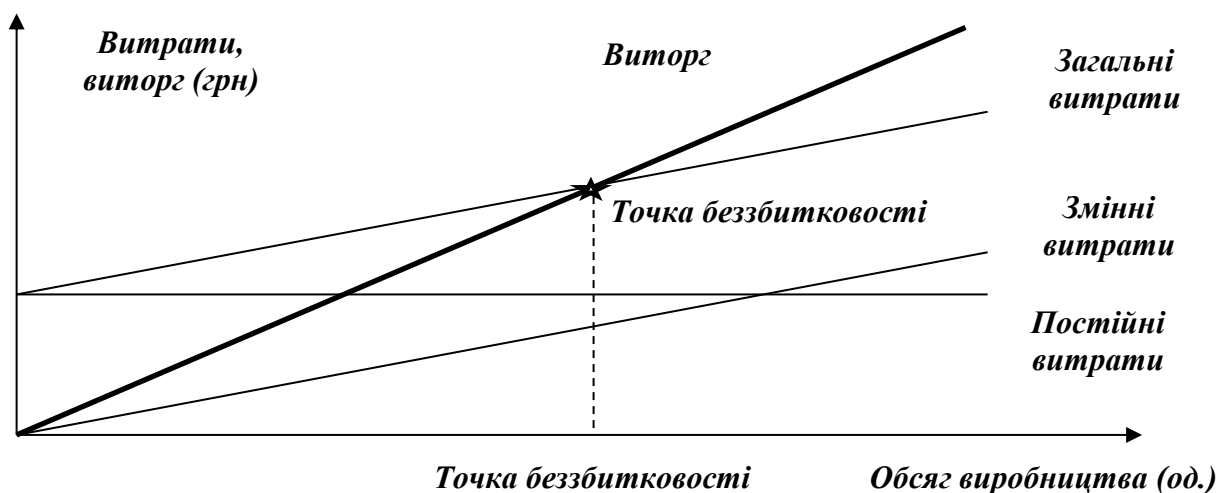


Рисунок 4.1 – Визначення точки беззбитковості графічним методом

Графік точки беззбитковості (у розрахунку на одиницю продукції, на обсяг виробництва) подані на рисунку 4.2.

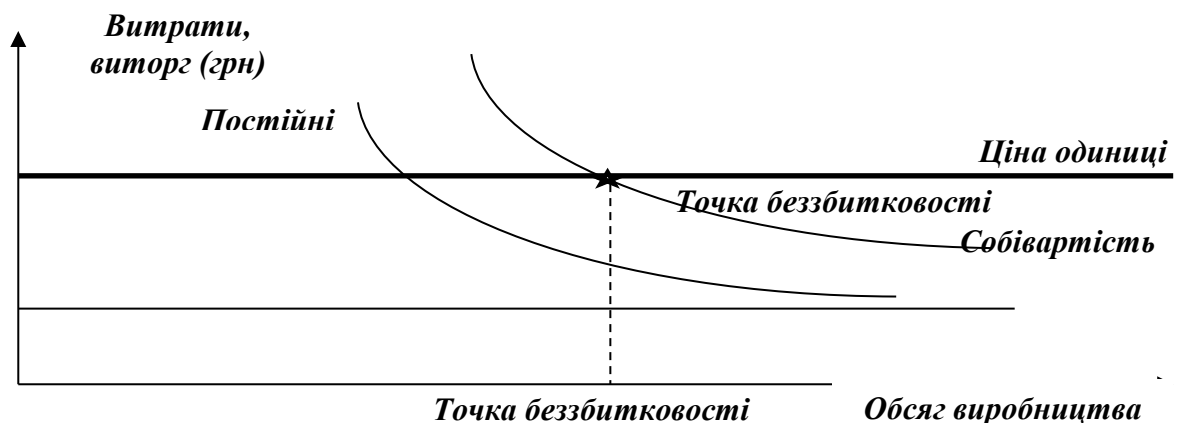


Рисунок 4.2 – Визначення точки беззбитковості графічним методом

Графік маржинального прибутку поданий на рисунку 4.3.

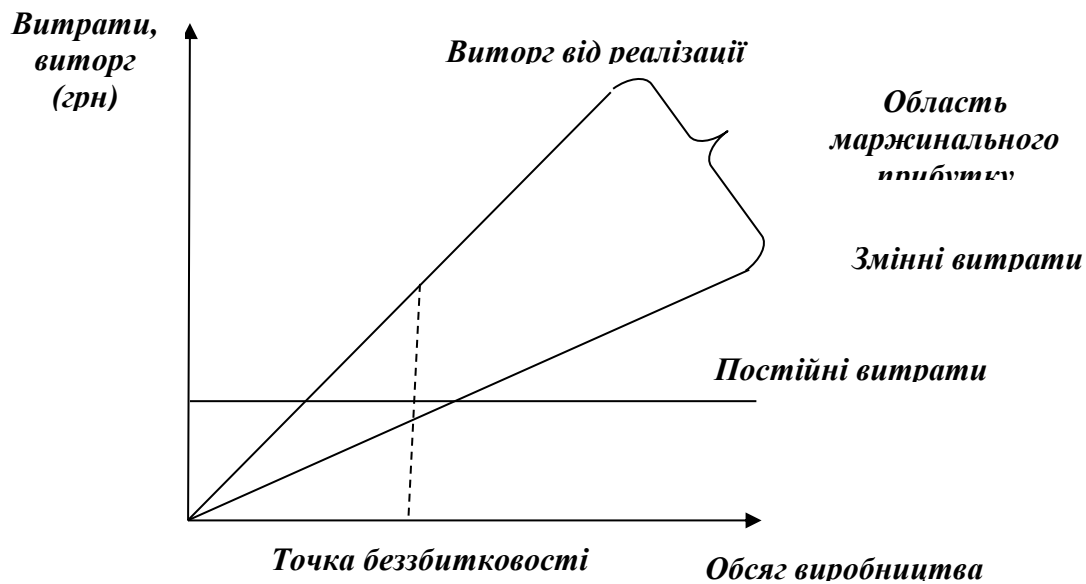


Рисунок 4.3 – Графік маржинального прибутку

Графік взаємозв'язку показників прибутку та обсягу виробництва наведений на рисунку 4.4.

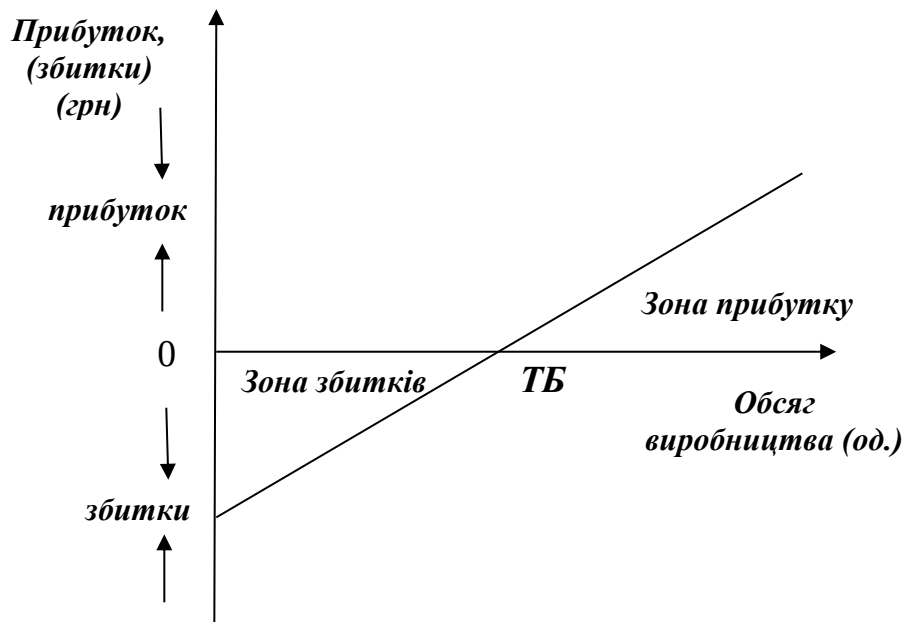


Рисунок 4.4 – Графік взаємозв'язку «прибуток – обсяг»

4.3 Вплив змін цін на величину прибутку підприємства

Розроблення цінової політики підприємства має передбачати проведення досліджень щодо наслідків зміни ціни залежно від ситуації на ринку (реакція покупців та конкурентів, дії підприємства у відповідь на зміни цін конкурентами тощо). Методичною базою таких досліджень є аналіз умов беззбитковості.

Критичний обсяг виробництва є мінімально необхідним обсягом продажів, за якого виторг дорівнює витратам. Збільшення обсягу виробництва забезпечує прибуток, а зменшення – збиток.

Ці розрахунки відповідають деякій ціні за певних витрат на виробництво й обсягів продажів. Підвищення ціни обумовлює зсув точки беззбитковості у бік зменшення. Такий метод ціноутворення дозволяє аналізувати різні варіанти співвідношення обсягів виробництва й цін, що забезпечать одержання заданого (цільового) прибутку.

Розглянемо взаємозв'язок витрат, ціни і прибутку підприємства на такому умовному прикладі. Підприємство реалізує продукцію за ціною 100 грн за одиницю. Річний обсяг продажів складає 1 млн одиниць продукції. Змінні витрати з розрахунку на одиницю продукції складають 60 грн, постійні витрати 30 грн, прибуток – 10 грн. Річний виторг підприємства рівна 100 млн грн. Сума покриття (маржинальний прибуток) на одиницю продукції – 40 грн.

На рисунку 4.5 заштрихована ділянка є сумою покриття, рівною 40 млн грн, з якої 30 млн грн – постійні витрати, а 10 млн грн – прибуток. Звідси випливає, що прибуток почне надходити тільки після відшкодування 30 млн грн постійних витрат. Прибуток складає 10 % від виторгу.

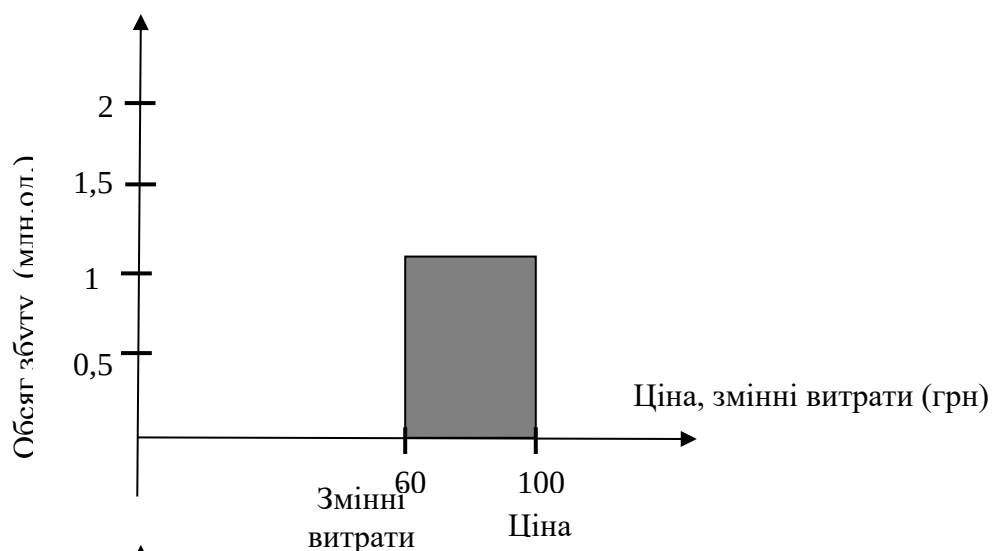
Уявімо, що керівництво засумнівалося в тому, що в разі поточної ціни воно одержує максимально можливий прибуток, тому наказало перевірити наслідки зміни поточної ціни в інтервалі $\pm 20\%$. Керівництво підприємства хоче знати, який обсяг збуту необхідний у разі альтернативних цін, щоб одержати колишній розмір прибутку (10 млн грн).

Розглянемо варіант зниження ціни на 20 % (рис. 4.5, б). У разі ціни 80 грн і незмінності змінних витрат на одиницю продукції, що дорівнюють 60 грн, частка суми покриття зменшилася удвічі і склала 20 грн. Щоб досягти того ж прибутку за нової ціни, необхідно збільшити обсяг збуту удвічі ($40 \text{ млн} / 20 \text{ грн} = 2 \text{ млн од.}$). Із ціною 80 грн і обсягом випуску 2 млн од. виторг складе 160 млн грн. Сума покриття (рис. 4.5, б) подана заштрихованим прямокутником. Хоча зниження ціни склало 20 %, сума покриття зменшилася на 50 %. Для компенсації частки суми покриття, що скоротилася, потрібне збільшення об'єму випуску на 100 %. Таке збільшення об'єму збуту керівництво підприємства в нашому прикладі вважає нереальним, оскільки не вистачає виробничих потужностей, а розширення виробничої потужності зажадає збільшення постійних витрат.

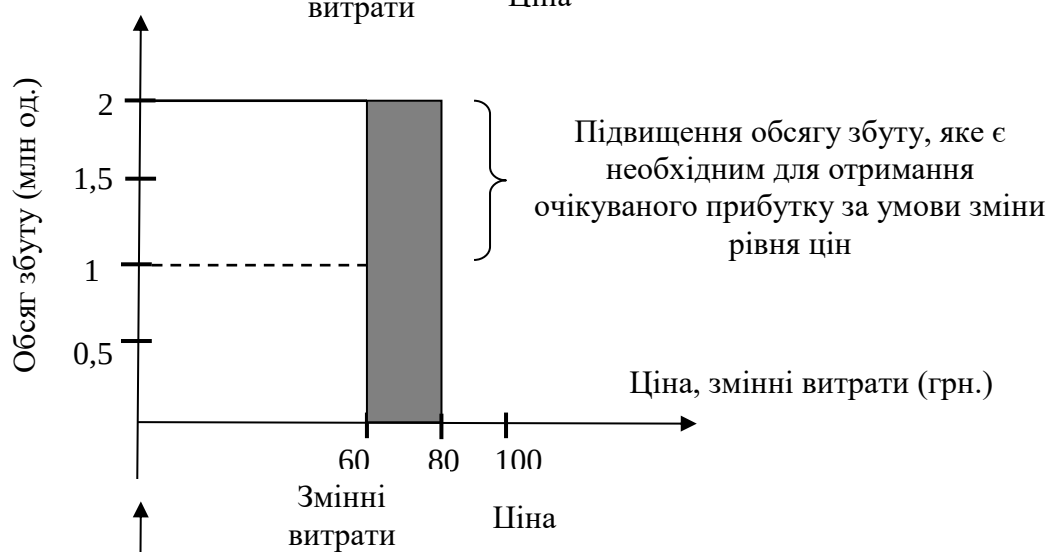
Підвищення ціни на 20 % подано на рисунку 4.5. У разі ціни 120 грн сума покриття склала 60 грн. Для збереження колишнього розміру суми покриття треба продати всього 667 тис. од. (зменшення об'єму випуску склало 33,3 %).

Як бачимо, зміна ціни має значний вплив, а невелике зниження ціни може мати негативний вплив на суму покриття в розмірі на одиницю продукції і вимагати великого збільшення об'єму випуску, щоб одержати колишній прибуток. Незначне підвищення ціни може позитивно впливати на суму покриття на одиницю продукції і дозволяє розраховувати на скорочення обсягу випуску для досягнення того ж прибутку.

а)



б)



в)

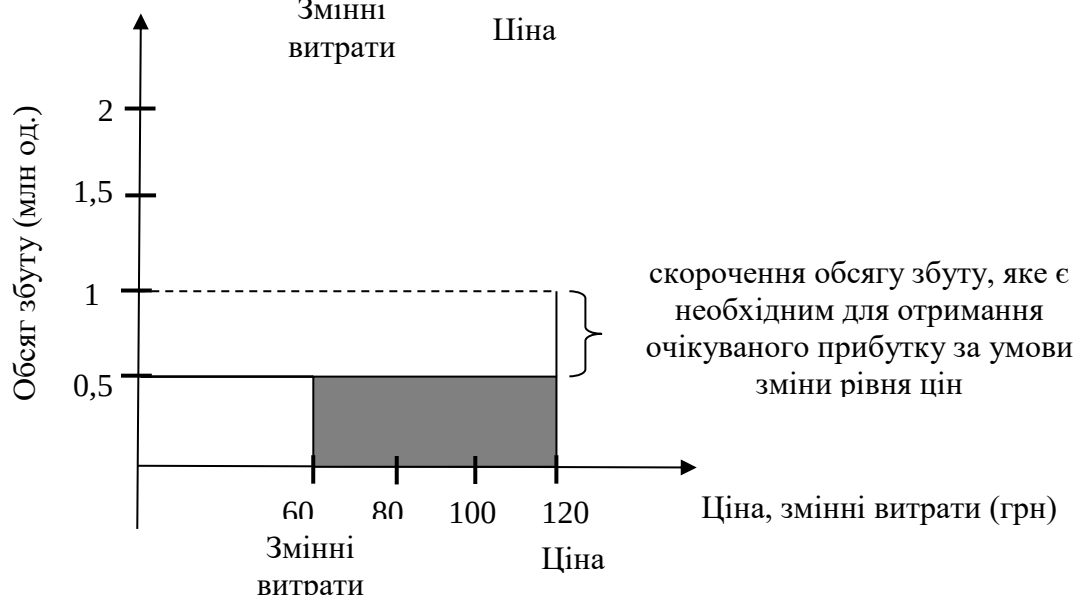


Рисунок 4.5 – Варіанти впливу змін витрат і ціни на прибуток підприємства:

а – прибуток підприємства за незмінного рівня виробництва та стабільної структури витрат; б – визначення додаткового обсягу збуту, збільшення якого є необхідним для отримання очікуваного прибутку за умови зміни рівня цін; в – визначення обсягу збуту, скорочення якого є необхідним для отримання очікуваного прибутку за умови зміни рівня цін

ТЕМА 5 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

5.1 Етапи впровадження оперативного контролінгу

Із метою забезпечення ефективної роботи підприємства рекомендується почати впровадження контролінгу зі створення чинної системи внутрішнього контролю. Функціонування цієї системи спрямоване на вироблення інформації визначеної ємкості, що дозволяє керівництву ухвалювати оптимальні управлінські рішення. Авторами роботи «Контролінг» І. Г. Брітченко і А. О. Князевич запропоновані етапи впровадження оперативного контролінгу, що відбивають необхідний обсяг робіт, пов'язаний з реалізацією кожного етапу (рис. 5.1).

Розглянемо докладніше ці етапи.

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства (І етап)

Перший етап полягає у вивченні цілей і пріоритетних напрямків розвитку підприємства для того, щоб завдання контролінгу органічно підпорядковувалися завданням підприємства з урахуванням можливості і ступеня впливу внутрішніх і зовнішніх факторів.

Мета діяльності будь-якого підприємства в ринковій економіці (збільшення випуску продукції, поліпшення її якості, технічне переозброєння підприємства, збереження своєї частки на ринку тощо) залежить від багатьох внутрішніх і зовнішніх факторів.

Серед внутрішніх факторів можна відзначити такі, як стан організаційної структури підприємства, наявність і стан фінансових засобів, рівень технічної оснащеності, характер використаних трудових ресурсів тощо. Фактори зовнішнього середовища вимагають глибокого аналізу стану ринків праці і матеріальних ресурсів, стану соціально-економічних та екологічних обставин у країні, конкуренції тощо. Проведення аналізу всіх цих факторів безпосередньо пов'язано із завданнями контролінгу.

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства – найбільш загальний підхід, водночас він цілком підходить промисловим підприємствам регіону, оскільки характеризує мету крізь призму аналізу факторів внутрішнього і зовнішнього середовища (найбільш важливих для дослідження) і забезпечує формування завдань контролінгу на етапі виконання поставлених цілей.

Система координації й контролю за процесом досягнення кінцевих результатів (II етап)

Метою цього етапу є формування системи підконтрольних показників, здатних щонайкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Кожен показник системи може бути використаний із метою аналізу, він повинен легко коректуватися й підлягати керуванню, забезпечуючи гнучкість і маневреність усієї системи щодо досягнення кінцевих результатів роботи промислового підприємства.

Під час формування контрольних показників необхідно врахувати той факт, що більш істотний контроль і вплив на визначені показники можуть зробити менеджери центрів відповідальності. У зв'язку з цим доцільне розкладання кінцевого показника на складові елементи, які будуть контролювати менеджери нижчих рівнів. Таким чином, до системи підконтрольних показників входитимуть всі компоненти кінцевого показника, навіть незначні зміни яких будуть помітні й зрозумілі керівництву, а отже, будуть легко керовані. Відповідно до цього визначимо показник, що повинен бути покладений в основу формування переліку підконтрольних величин.

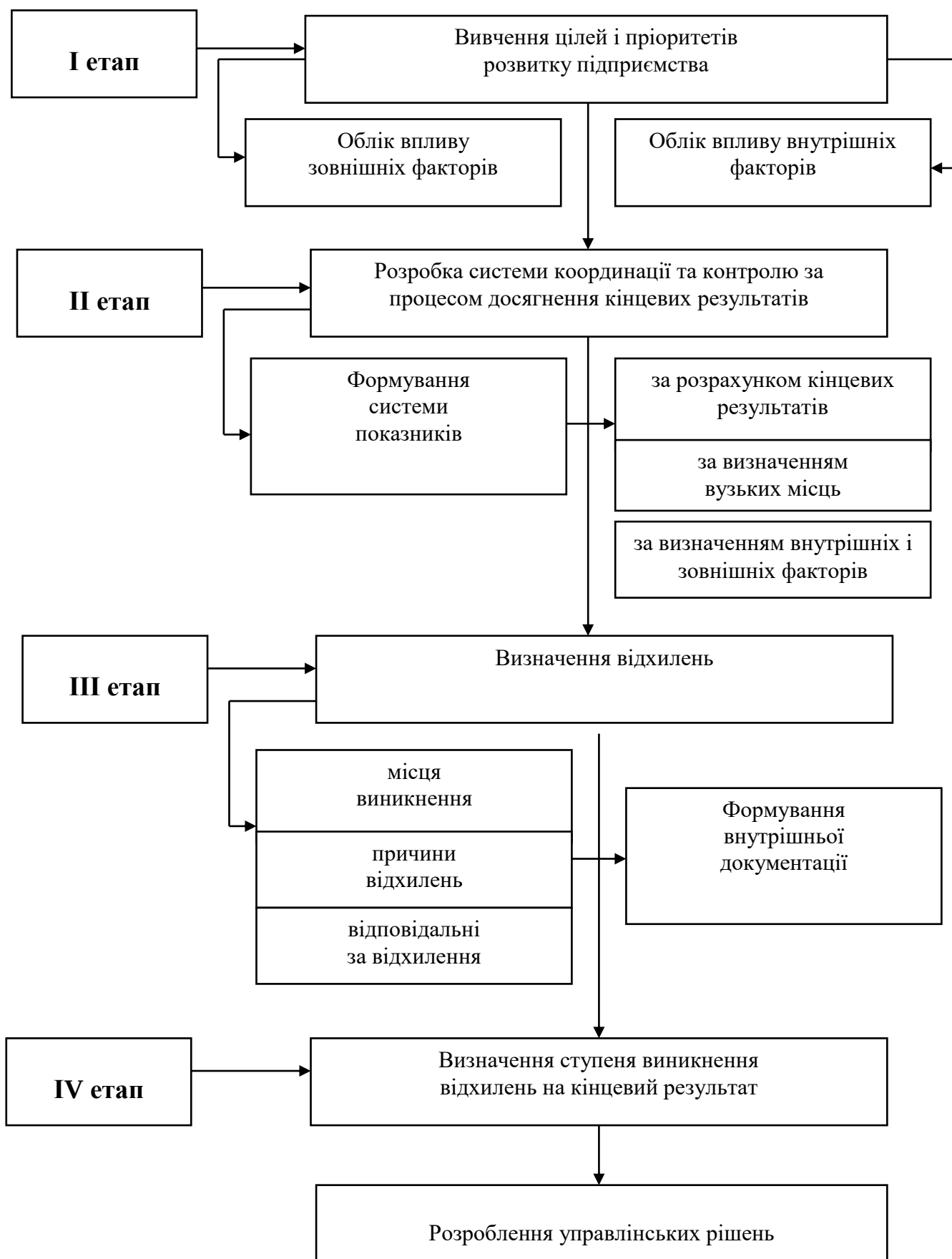


Рисунок 5.1 – Етапи впровадження системи оперативного контролінгу

Прибуток, отриманий у результаті фінансово-господарської діяльності підприємства, може бути оцінений по-різному. З одного боку, це джерело процвітання підприємства і покриття всіх його боргів, з іншого – це джерело збільшення власних засобів (капіталу), оскільки співвідношення прибутку до використовуваних у поточній діяльності засобів показує, наскільки успішно були використані у виробництві отримані підприємством засоби. З огляду на ці міркування як кінцевий показник діяльності як усього підприємства, так і його структурних підрозділів рекомендується брати не прибуток, а рентабельність засобів, вкладених у поточну діяльність. Показник рентабельності відбиває співвідношення результатів і факторів, що впливають на них, і дозволяє оцінити результати діяльності підприємства. Скористаємося такою формулою:

$$PK = \frac{П}{ОФ + ОС} \cdot 100 \% = \frac{П}{В} \cdot \frac{В}{ОФ + ОС} \cdot 100 \% = PP \cdot OA, \quad (5.1)$$

де PK – рентабельність використовуваного капіталу;

$П$ – прибуток;

$ОФ$ – основні фонди;

$ОС$ – оборотні кошти;

$В$ – виторг;

PP – рентабельність продажів;

OA – оборотність активів.

Із цієї формули видно, що рентабельність капіталу може змінюватися під впливом рентабельності продажів та оборотності активів. З огляду на це здається можливим сформулювати два основні напрямки впливу на кінцевий результат – керування прибутком на одиницю реалізації та керування оборотністю активів.

Визначальним для рентабельності продажів є прибуток на одиницю реалізації. Цей показник складається з чистого виторгу від реалізації й прибутку, отриманого в результаті господарської діяльності за цей період.

Прибуток при цьому визначається на базі маржинального доходу – величини, одержуваної після відрахування змінних витрат із виторгу від реалізації.

Наступним напрямком формування переліку підконтрольних показників, що чинять вплив на рентабельність засобів, вкладених у поточну діяльність, є деталізація показника оборотності активів (рис. 5.2). На нього істотно впливають величина виторгу від реалізації (уже відзначена як підконтрольний показник) і величина основних та оборотних коштів. Ефективність використання основних і оборотних коштів визначається з допомогою розрахунків оборотності цих засобів, у результаті чого як підконтрольні показники необхідно взяти суму основних фондів, запаси виробництва, дебіторську і кредиторську заборгованість. Будь-які зміни цих величин позначаються на обсязі виробництва і реалізації продукції (підконтрольний показник).

Визначення відхилень фактичних підконтрольних показників від планових (III етап)

Третій етап впровадження підсистеми оперативного контролінгу визначає обсяг робіт, пов'язаних із виявленням відхилень фактичних підконтрольних показників від планових. Мета цього етапу – формування внутрішньої документації (звітності), що визначає місця виникнення відхилень, причини і винуватців їхньої появи.

Вивчення особливостей функціонування промислових підприємств регіону дозволило встановити таку послідовність формування внутрішньої звітності структурних підрозділів підприємства:

- визначення факту відхилень від плану підконтрольних показників менеджерами структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- визначення місця виникнення відхилень (цех, відділ, бригада);
- з'ясування причин і винуватців сформованої ситуації;

– оперативний підрахунок можливого позитивного чи негативного ефекту від наявних відхилень на кінцевий результат роботи цього структурного підрозділу (центра відповідальності);

– складання внутрішніх звітів, що констатують загальну картину наявних відхилень за структурними підрозділами (центрах відповідальності).

Визначення ступеня впливу відхилень на величину алгоритму

«витрати – прибуток» (IV етап)

Цей етап впровадження оперативного контролінгу характеризується особливостями функціонування системи внутрішнього документообігу на підприємстві, що припускають поступальне просування звітів структурних підрозділів (центрів відповідальності) у єдиний контролінговий центр. Основна мета цього центра – визначення ступеня впливу виниклих відхилень на заплановану величину кінцевого показника загалом за підприємством. На підставі наявної інформаційної бази можливе й необхідне здійснення як наступного, так попереднього й поточного контролю за виникненням відхилень. Це дозволяє виробити і подати керівництву інформацію про можливі позитивні й негативні тенденції розвитку виробничо-господарської діяльності підприємства. Подібна інформація є основою для оперативного впливу на сформовану ситуацію й водночас – попередженням для майбутніх подій.

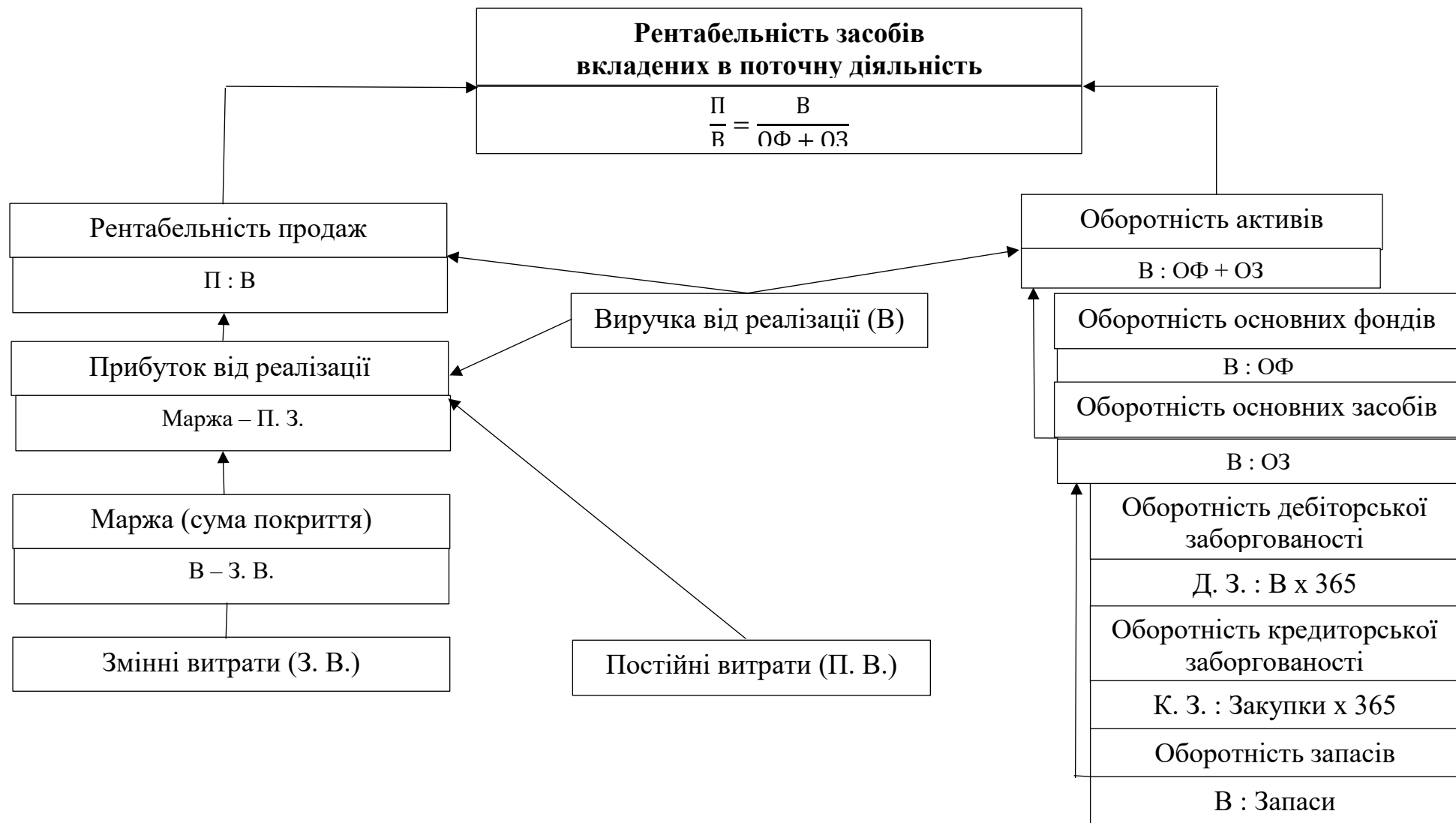


Рисунок 5.2 – Розрахунок показника рентабельності засобів, вкладених у поточну діяльність

5.2 Структура й місце служби контролінгу на підприємстві

Для впровадження контролінгу необхідно створити службу, яка разом із бухгалтерією, фінансовим, планово-економічної відділами повинна увійти до складу фінансово-економічних служб підприємства. Оскільки основна функція контролінгу – аналіз і керування витратами і прибутком, ця служба повинна одержувати всю необхідну інформацію й перетворювати її на рекомендації для ухвалення управлінських рішень керівництвом підприємства.

Служба контролінгу повинна мати можливість:

- одержувати необхідну інформацію з бухгалтерії, фінвідділу, планово-економічного відділу, служби побуту і МТС;
- організовувати з допомогою інших економічних служб збір додаткової інформації, яка потрібна для аналізу і висновків, але не міститься в існуючих документах підприємства;
- впровадити нові процедури збору аналітичної інформації на постійній основі;
- швидко доводити інформацію до відома вищого керівництва підприємства;
- бути незалежною від тієї чи іншої фінансово-економічної служби.

Існує кілька варіантів створення на підприємстві служби контролінгу та її місця в організаційній структурі підприємства.

На першому етапі можна створити групу із 3–4 осіб, яка буде забезпечувати керівників оперативною інформацією про стан витрат на підприємстві, періодично складати розгорнуті аналітичні звіти, прогнозувати фінансово-економічне становище підприємства, проводити економічну експертизу управлінських рішень, налагоджувати нову методику планування.

На цьому етапі немає необхідності створювати спеціальну службу в цехах. Зібрати необхідну інформацію може й економіст цеху.

Згодом служба контролінгу може розширити свій вплив і збільшити свій штат, для чого у кожен цех може бути призначений контролер. Така організація

існує в багатьох великих промислових компаніях, наприклад, в Італії (концерн «Fiat»).

У великих корпораціях служба контролінгу створюється на кожному підприємстві, а в керуючій компанії, організовується центральна служба контролінгу, що, по суті, є «мозковим центром» корпорації.

Необхідно особливо підкреслити, що ні в якому разі службу контролінгу не можна створювати у складі, наприклад, планово-економічного відділу чи бухгалтерії. Принципова відмінність служби контролінгу від інших фінансово-економічних служб полягає в тому, що вона вирішує стратегічні завдання. Аналітична робота у сфері керування витратами не може бути тимчасовою, це системна, повсякденна робота, виконувана висококваліфікованими фахівцями. Підпорядковується вона фінансовому директору.

Дуже важливе питання під час створення служби контролінгу на підприємстві – забезпечення оперативного одержання інформації про виторг і витрати підприємства.

5.3 Інформаційні потоки в системі контролінгу

Перед службою контролінгу на підприємстві стоїть завдання оперативного збору й аналізу інформації про витрати. Керівники повинні одержати інформацію, щоб у випадку відхилень у роботі вміти вжити відповідних заходів.

Традиційно таку інформацію надає бухгалтерія. Але ця інформація має серйозний недолік – неоперативність. Закриття рахунків, визначення витрат, фінансового результату віднімає стільки часу в бухгалтерів, що фактичний кошторис витрат зазвичай одержують до 20 числа наступного місяця. До цього часу щодо більшості ситуацій вже ухвалені управлінські рішення й переважно «за інтуїцією».

Контролінг вимагає створення системи, що забезпечує керівників інформацією про витрати частіше, ніж один раз на місяць. Для створення такої

системи необхідно розглянути основні елементи витрат, за якими треба збирати інформацію, наприклад:

- матеріали, малоцінні й швидкозношувані предмети;
- заробітна плата;
- електроенергія, газ, вода;
- амортизація;
- послуги сторонніх організацій;
- послуги цехів один одному.

Два останні елементи не є первинними елементами витрат, бо під час надання послуг один одному цехи використовують матеріали, нараховують заробітну плату і витрачають енергію. Інформацію при цьому важливо також надавати керівникам.

Склавши перелік елементів витрат, необхідно з'ясувати, чи можна збирати інформацію про витрати за кожним з елементів, наприклад, у середині місяця, а також, які для цього існують перешкоди і що потрібно зробити, щоб ці перешкоди усунути. За цих умов можна ухвалити такі рішення від імені фінансового директора:

- зобов'язати комірників здавати дані про витрату матеріалів у середині місяця, а не тільки наприкінці;
- табельники можуть впроваджувати в програму розрахунку заробітної плати дані з табеля щодня;
- інформацію з лічильників можна знімати теж щодня тощо.

Уся ця інформація може бути подана в бухгалтерію для впровадження даних цехів про витрати, щоб далі служба контролінгу вибирала інформацію з бази даних за «своїми правилами». Хоча ці дані виходять «не зовсім точними» з бухгалтерської точки зору, але ця точність достатня для ухвалення управлінських рішень.

Служба контролінгу не робить проводок, вона не перераховує обороти і не змінює сальдо за рахунками – це прерогатива бухгалтерії. Служба

контролінгу аналізує дані і групує їх за певними ознаками: змінні, постійні тощо.

5.4 Фактори, що сприяють і перешкоджають впровадженню контролінгу

Основні фактори, що визначають швидкість упровадження будь-якого нововведення, а також фактори, що допомагають і заважають швидкому впровадженню контролінгу розглядаються у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – Переваги й недоліки контролінгу

Переваги контролінгу	Недоліки контролінгу
1. Підвищення прибутковості підприємства у коротко- й довгостроковому періодах	1. Загроза статусу груп (бухгалтерії, планового відділу) і осіб (начальників відділу)
2. Простота моделей	2. Несумісність із корпоративною культурою
3. Можливість почати зі впровадження підрозділів, щоб потім поширити досвід на всі підприємства	3. Низька сумісність із традиційними системами інформаційного забезпечення
4. Перші результати одразу помітні керівнику	4. Ускладнення порівняно з традиційними методиками
	5. Повний результат з'являється не одразу

Розглянемо докладніше соціально-психологічні фактори. Опір новим методам може бути індивідуальним і груповим.

Джерела групового опору:

- інерція структур;
- групова інерція (неписані правила, що регулюють поведінку людей у групі);
- загроза статусу групи (може постраждати статус бухгалтерії чи планового відділу);
- загроза сформованим відносинам влади всередині підприємства;
- загроза сформованому порядку розподілу ресурсів всередині підприємства;

– передбачуваний підхід до аналізу та керування витратами не погоджується зі знаннями й уявленнями працівників бухгалтерії та планового відділу.

Джерела індивідуального опору:

- звички і страх перед невідомістю;
- почуття безпеки.

Активність опору залежить насамперед від ступеня невідповідності культури і структури влади прийдешнім змінам, а також загрози втрати престижу і влади.

Подолати хворобливий опір упровадженню можна різними способами. Практика накопичила великий досвід подолання подібних явищ і рекомендує декілька способів.

Імітація. Якщо одні підприємства впровадять які-небудь системи і методи керування, то інші роблять те саме просто тому, що перебувають у подібній ситуації й схильні до наслідування. Прагнення до імітації можна пояснити потребою бути «як всі», підняти свій статус. Тому в процесі пояснення методів контролінгу варто приділити увагу досвіду західних і національних провідних підприємств, які успішно використовують контролінг у своїй роботі.

Майстерність. Працівники, які одержують задоволення від роботи, прагнуть до удосконалення своїх навичок, і застосування нових методів, що ще більше посилює їхній інтерес до роботи. Тому необхідно в спілкуванні з кваліфікованими фахівцями впливати на їхню професійну гордість.

Виживання. У кризовій ситуації впровадження нових методів контролінгу може виявитися важливим для виживання підприємства.

Підтримка статусу. Один зі способів досягти високого статусу – мати знання, що важливі для всіх. Знання методів контролінгу – чудова можливість затвердити свій статус.

Гра. Людям потрібна гра, щоб не втрачати інтерес до життя; вони шукають нові «іграшки», однією з яких може стати контролінг. Тому

контролінгові аналітичні таблиці мають бути красиво оформлені, аналітичні звіти доступно написані.

Нове. Існують люди-новатори, які керуються принципом «усе нове – прекрасне». Сприйняття нового для них – спосіб існування. Таких людей необхідно якомога раніше «виявити» й зацікавити. Якщо вони мають авторитет у колективі, за ними підуть інші.

ТЕМА 6 МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

6.1 Поняття, завдання й відмінність управлінського обліку від фінансового

Якщо коротко сказати, то управлінський облік – це керування економічним суб'єктом через планування, контроль і регулювання управлінською діяльністю і процесом ухвалення рішення. Це процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки й передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації та для забезпечення ефективного використання ресурсів.

Основний елемент системи контролінгу на підприємстві – управлінський облік. Найчастіше саме поняття контролінгу асоціюється з поняттям управлінського обліку, але це не правильно: основне завдання управлінського обліку – надання релевантної інформації для ухвалення управлінських рішень, а функції контролінгу ширше, вони містять не тільки управлінський облік, але й планування, контроль, координацію, а також вироблення рекомендацій для ухвалення управлінських рішень.

Основними цілями управлінського обліку є:

- створення інтегрованої системи обліку витрат і доходів;
- нормування витрат;
- планування, контроль і аналіз витрат;
- бюджетування;

- забезпечення бази для ціноутворення;
- надання інформаційної допомоги фінансовим менеджерам в ухваленні оперативних рішень;
- контроль, планування і прогнозування економічної ефективності діяльності підприємства і центрів відповідальності;
- вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства.

Між управлінським і фінансовим обліком багато загального, оскільки вони обоє використовують інформацію облікової системи підприємства. Одним із розділів цієї системи є виробничий облік, в якому накопичуються дані щодо витрат на виробництво, необхідних як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Однак ці два види обліку істотно відрізняються один від одного.

Ціль обліку. Фінансовий облік (ФО) – це облік офіційний, його ведення обов’язкове для усіх без винятку підприємств і організацій. Документи фінансової звітності подаються до органів податкової інспекції, можуть і повинні бути опубліковані.

Управлінський облік (УО) необхідний керівництву, фахівцям підприємства для ухвалення управлінських рішень, оперативного реагування на хід виробничого процесу, його матеріали можуть бути комерційною таємницею.

Джерела інформації. Для ФО – це тільки дані облікової системи, а також елементи системи оподаткування. Для УО джерелами інформації, крім даних облікової системи підприємства, слугують зведення про норми витрат матеріалів, технологічних відходів, дослідження ситуації на ринку, звіти про проведення НІР тощо.

Користування результатами обліку. ФО – це зовнішній облік, його результати публікуються. Інформація ФО необхідна акціонерам, власникам облігацій, інвесторам. УО можна відповідно назвати внутрішнім обліком, його результати використовуються тільки персоналом фірми.

Форми подання звітної інформації. Фінансова інформація подається до податкових органів, які єдині для всіх підприємств незалежно від форм власності. Результати УО можуть бути подані в довільній формі (обов’язкових форм, бланків не існує).

Вимірники облікової інформації. Для узагальнення результатів діяльності у ФО застосовують грошові вимірники, а в УО користуються всіма видами вимірників: натуральними, трудовими, грошовими.

Частота подання звітів. Для фінансової звітності встановлені строго визначені терміни, вона подається після закінчення кожного кварталу.

Термін подання звітів по УО встановлюється безпосередньо керівництвом підприємства, зазвичай за тиждень, декаду, місяць.

Масштаби обліку. ФО розглядається як об'єкт обліку організації загалом, тобто узагальнена інформація.

Об'єктами УО слугують так звані центри відповідальності, центри витрат за послугами і виробами.

Методика розрахунків. Матеріали фінансових звітів ґрунтуються переважно на первісних бухгалтерських даних.

Розрахунки в УО зосереджені насамперед у підрозділах усередині підприємства, ґрунтуючись на аналізі матеріалів за минулий період і прогнозних оцінках на майбутнє.

Принципи обліку. ФО базується на таких принципах, як принцип подвійного запису, принцип відособленості підприємства, порівнянність даних тощо.

УО загальноприйнятих принципів не має, головне – тут простота і зручність у використанні.

Застосування в практичній діяльності. ФО реєструє господарські операції на основі документів, що підтверджують їхнє здійснення.

Метою УО є вироблення рекомендацій на майбутнє на основі аналізу явищ, що відбуваються.

6.2 Класифікація методів обліку витрат, використовуваних у системі контролінгу

Залежно від об'єкта обліку контролінг передбачає різні системи управлінського обліку, а саме: за видами витрат; за центрами витрат і за базами розподілу витрат. Усі ці системи можуть використовуватися як у традиційній системі обліку (облік за повною собівартістю), так і під час використання в

обліку за зменшеною собівартістю (маржинальний облік) (рис. 6.1).

Системи обліку витрат за повною собівартістю передбачає облік і калькулювання усіх витрат – як прямих, так і накладних. Причому накладні витрати розподіляються на продукцію пропорційно обраній базі. Далі будуть розглянуті методи калькулювання й обліку повної собівартості.

Необхідно зазначити, що ця система цілком відповідає нормативним актам по бухгалтерському обліку й оподатковуванню. Але вона має недоліки. По-перше, тут не враховується характер поводження витрат залежно від обсягу, що зрештою спотворює аналіз планування витрат. По-друге, спотворюється рентабельність окремих видів продукції внаслідок неточного розподілу постійних витрат.

Залежно від інтерпретації поняття витрат облік за цією системою може вестися:

- а) за фактичною собівартістю;
- б) за нормативною собівартістю;
- в) за плановою собівартістю (стандарт-костінг).

Із цих трьох підсистем найбільш сучасним є облік за плановою собівартістю або «стандарт-костінг». Перевагою його є те, що, на відміну від двох інших, в ньому норми ґрунтуються не на минулому досвіді, а на прогнозах на майбутнє, причому розраховуються більш ретельно, що збільшує точність прогнозів й ефективність контролю.

Система обліку за зменшеною собівартістю передбачає, що до об'єкта калькуляції належать лише ті витрати, що розглядаються як безпосередньо пов'язані з цим об'єктом. Конкретно до продукції належать тільки змінні витрати. Центром витрат вважаються тільки змінні витрати на впровадження основної діяльності цього центру витрат.

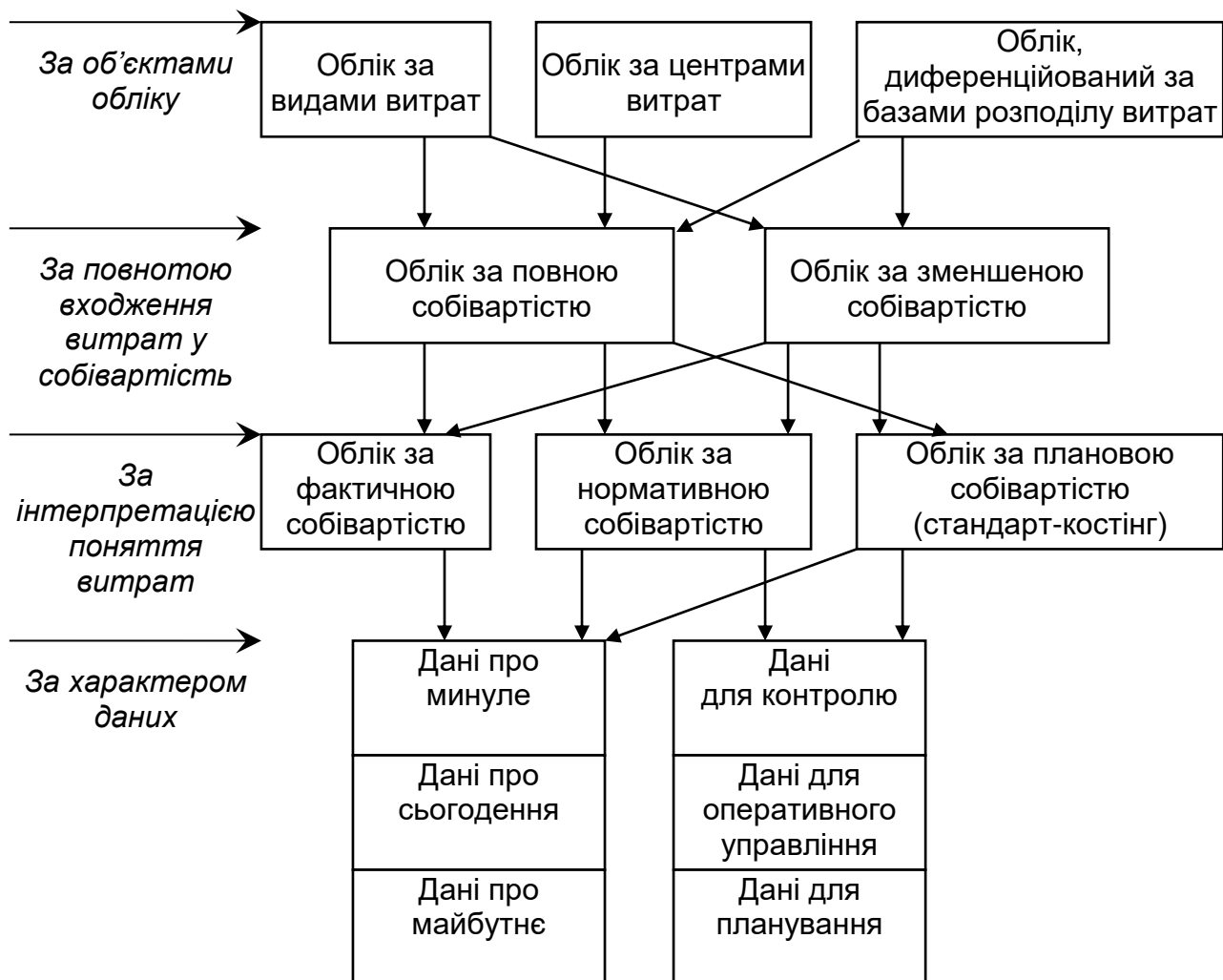


Рисунок 6.1 – Класифікація методів управлінського обліку

У загальному вигляді розрахунок прибутку здійснюється в такий спосіб:

$$\text{Прибуток} = \sum (\Pi_i - B_{зми})Q - B_{пост}, \quad (6.1)$$

де Π_i – ціна i -го виду продукції;

$B_{зми}$ – змінні витрати на одиницю i -го виду продукції;

$B_{пост}$ – постійні витрати.

За кожним виду продукції розраховується маржинальний прибуток (МП):

$$МП = [\Pi_i - B_{зми}]. \quad (6.2)$$

Хоча і ця система має недоліки (нестача розрахунку повної собівартості, зменшена собівартість запасів тощо) порівняно з системою обліку повної собівартості, вона також має й безумовні переваги. Наприклад, фінансовий результат за всім підприємством і за окремими видами продукції не залежить

від вибору методу розподілу витрат. З'являється також можливість порівняння собівартості різних періодів у сфері релевантних витрат. І, нарешті, внаслідок обліку характеру поводження витрат залежно від обсягу з'являється можливість:

- аналізу причин відхилення;
- оцінки ризику;
- планування витрат і результатів;
- оптимізації обсягу виробництва;
- оптимізації структури випуску;
- ціноутворення в короткостроковому періоді.

У технічній і науковій літературі розглядаються й інші системи обліку витрат. Цікавим є облік планових граничних витрат, що розглядає можливість контролю порівняно з простим директ-костінгом, він більш зрозумілий і наочний.

Для того, щоб вибрати оптимальний для застосування метод обліку, необхідно оцінити кожний з існуючих методів із погляду вирішення задач контролінгу. Аналіз показує, що найбільш придатними для цілей контролінгу є система обліку за плановою собівартістю (стандарт-костінг) у поєднанні з різними варіантами обліку за урізаною собівартістю, оскільки саме ці системи забезпечують максимум інформації для ухвалення управлінських рішень.

Дослідження зазначених методів обліку витрат не дає належного ефекту в управлінні витратами, якщо на підприємстві не буде створений системний відділ розробки бюджетів, що дозволить не тільки визначити планові витрати кожного підрозділу, але й оцінити виконання плану.

6.3 Поняття, склад та структура собівартості продукції

Одним з основних якісних показників роботи підприємства є собівартість. Вона комплексно характеризує рівень витрат усіх ресурсів, а отже, і рівень технології та бази визначення прибутковості. Можна стверджувати, що практично немає підприємств, які б не здійснювали облік, аналіз визначення та перспективи цього показника.

Важливим є те, що обсяг собівартості впливає на обсяг прибутку, тому держава регламентує склад витрат, що належать до собівартості.

Чинне законодавство й нормативна база з бухгалтерського обліку дає право підприємству свободу під час вибору варіанта оцінки витрат. Водночас склад витрат, які формують собівартість продукції, повинен відповідати Положенню (стандартам) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». Крім цього, треба мати на увазі норми (П(с)БО № 3) «Звіт про фінансові результати» і «Запаси» (П(с)БО № 9).

Згідно з цими нормами до складу витрат підприємства належать собівартість реалізованої продукції (робіт чи послуг) й витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства (адміністративні й витрати на збут).

Зі свого боку, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що реалізована за звітний період;
- постійних загальновиробничих витрат, які не розподілені;
- понаднормативних виробничих витрат.

Змінився також склад виробничої собівартості продукції, що містить (за П(с)БО № 11):

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

Як бачимо, на сьогодні *виробнича собівартість* продукції містить витрати, які пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією й організацією виробництва, а в частині витрат на управління – *тільки загальновиробничі витрати*. На відміну від порядку, який діяв раніше, тепер зі складу виробничої собівартості виключені *загальногосподарські витрати*, а витрати на збут не формують більш повну *собівартість продукції (робіт, послуг)*. Таким чином, зараз до складу собівартості виготовлених на

підприємстві виробів входять тільки витрати, пов'язані з процесом виробництва, а адміністративні витрати й витрати на збут зараховуються до складу витрат підприємства в періоді їхнього виникнення.

Для узагальнення інформації про такі витрати Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, передбачені синтетичні рахунки 92 «Адміністративні витрати» (аналог рахунка 26 «Загальногосподарські витрати») і 93 «Витрати на збут» (рахунок 43 «Позавиробничі витрати» старого плану рахунків). Що стосується загальновиробничих витрат, то їхній облік ведеться на однойменному рахунку 91, на якому, крім самих загальновиробничих витрат, враховуються також витрати на зміст та експлуатацію устаткування.

Ресурси, що використовуються підприємством, є різноманітними за характером і терміном оновлення. Відповідно до цього витрати підприємства мають неоднорідний характер, потребують їх класифікації.

Класифікація витрат має практичне значення. Їх *групування за окремими ознаками* є основою обліку, аналізу калькулювання собівартості продукції. До того ж групування витрат допомагає знаходити рішення у нестандартних ситуаціях, у нових сферах діяльності.

Класифікація витрат на базі різних ознак розглядається під час викладання дисципліни «Ціноутворення на підприємствах міського господарства». У курсі з контролінгу більш докладно розглядається класифікація за економічними елементами та статтями собівартості.

Під час групування витрат за їхнім *економічним елементом* до кожного елемента долучають витрати на конкретний вид ресурсів. При цьому не має значення, на які цілі витрачені ресурси, чи завершено виробництво продукції тощо. Важливо, що за звітний період взагалі було витрачено стільки-то грошових одиниць сировини та матеріалів, стільки-то на оплату праці.

У «Типовому положенні з планування, обліку та калькулювання собівартості у промисловості» наводяться *п'ять економічних елементів*:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні потреби;
- амортизація основних фондів;
- інші витрати.

Класифікація за економічними елементами є єдиною для всіх галузей промисловості. Вона має практичне значення. На її основі складається форма звітності підприємства.

Таке групування дозволяє визначати й аналізувати структуру витрат підприємства, її динаміку. Залежно від питомої ваги того чи іншого елемента в собівартості виробництва виділяють: матеріаломісткі (висока питома вага матеріальних витрат), трудомісткі (значна частка витрат на оплату праці), фондомісткі галузі (головне місце посідає амортизація основних фондів).

Якщо класифікація за економічними елементами показує, що *саме витрачено в процесі діяльності*, то калькуляція – *де і на які цілі*.

Витрати за статтями калькуляції – це витрати на *окремі види продукції*, а також витрати на основне і допоміжне виробництво. Перелік і зміст статей визначається галузевими методиками і відображає особливості процесу виробництва, місце структурного підрозділу, чинну систему обліку та планування.

Наведену нижче типову номенклатуру (табл. 6.1) підприємства можна змінювати згідно зі специфікою виробництва певної галузі: об'єднувати декілька типів статей калькуляції в єдину чи виділяти з однієї кілька статей.

Таблиця 6.1 – Типова структура та зміст статей калькуляції

Статті калькуляції	Зміст витрат
1. Сировина та матеріали	Вартість сировини та матеріалів, що необхідні для виготовлення, покупні матеріали для забезпечення і нормального технологічного процесу та упаковки продукції
2. Покупні комплектуючі, п/ф, роботи (послуги)	Покупні комплектуючі, п/ф, роботи (послуги) виробничого характеру, що надаються сторонніми підприємствами
3. Паливо та енергія на технологічні потреби	Всі види палива та енергії, що застосовуються у процесі виробництва продукції
4. Зворотні відходи (віднімаються)	Вартість залишків, що передаються в інші цехи як повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції та супутньої продукції

Продовження таблиці 6.1

1	2
5. Заробітна плата (ЗП)	Основна ЗП, розрахована згідно з чинною на підприємстві системою оплати праці
6. Додаткова ЗП	Витрати на виплату за працю понад встановлену норму, особливі умови праці, доплати, надбавки, премії
7. Відрахування на соціальне страхування	Відрахування на державне соціальне страхування (зокрема медичне), на пенсійне страхування
8. Підготовка та освоєння виробництва продукції	Підготовчі роботи на виробництво, збільшення витрат на виробництво нових видів продукції, освоєння нового, раціоналізація
9. Зношення інструментів, витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Амортизація устаткування, платежі з обов'язкового страхування майна, ремонт устаткування, зношення малоцінних та швидкозношуваних інструментів та приладів
10. Загальновиробничі витрати (цехові)	Утримання апарату управління цехом, амортизація будівель, інвентаря цехового призначення, страхування майна цеху, забезпечення нормальних умов праці, експериментальні дослідження
11. Загальногосподарські витрати на управління	Заробітна плата апарату управління фірмою, відрядження, канцелярські, друкарські та інші витрати
12. Інші витрати	Утримання пожежної, сторожової охорони, амортизація, амортизація основних фондів, обов'язкове страхування майна; утримання і ремонт будівель, споруд, інвентаря загальнозаводського призначення, експерименти, підготовка кадрів, набір робочої сили; податки, збори і відрахування тощо
13. Позавиробничі (комерційні витрати)	Витрати на збут, рекламу, переміщення виробів
Повна (комерційна) собівартість продукції	

Головна вимога при цьому – перелік статей повинен виділяти витрати, що безпосередньо пов'язані з технологією виробництва окремих видів продукції і можуть безпосередньо входити у собівартість.

6.4 Методи калькулювання

Калькулювання – це процес визначення собівартості певного об'єкта витрат. Під об'єктами витрат розуміють сегменти діяльності підприємства, що потребують вимірювання пов'язаних із ними витрат. Прикладами об'єктів витрат є, наприклад, виріб, послуга, проєкт, замовник, діяльність, підрозділ, програма тощо.

Інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначати, яку ціну на виріб або послуги треба встановити, який підрозділ є найбільш економічним та який підрозділ використовує ресурси найефективніше. Собівартість об'єктів

витрат визначається з допомогою системи виробничого обліку. У загальному вигляді ця система має дві стадії:

- I стадія – накопичення витрат;
- II стадія – належність витрат.

На першій стадії витрати об'єднуються за однорідними елементами – матеріалами, зарплатами тощо. Потім формується їхня належність до певних об'єктів витрат. При цьому прямі витрати можуть бути простежені до відповідних об'єктів витрат на основі первинних документів, а непрямі витрати розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до величини певного чинника.

Наступним етапом впровадження виробничого обліку є вибір системи калькулювання.

У спеціальній літературі найчастіше виділяють дві системи калькулювання: за окремими замовленнями й за процесами виробництва, що постійно повторюються. У рамках кожної з цих систем калькулювання може здійснюватися за повними виробничими витратами або тільки за змінними витратами.

«Правила і стандарти бухгалтерського обліку» розглядають такі методи калькулювання: простий, або однопроцесний, за замовленнями, калькулювання за процесами і нормативний. Кожен із цих методів відрізняється номенклатурою об'єктів калькулювання, способами розподілу витрат між окремими видами продукції, а також між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. Розглянемо кожну з цих систем калькулювання.

Процес калькулювання містить роботи з розрахунку:

- собівартості продукції (послуг) основного виробництва;
- собівартості допоміжних виробництв та належності її до витрат основного виробництва;
- розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат;
- собівартості незавершеної продукції основного виробництва;
- собівартості всього товарного випуску продукції.

Розрізняють планові, звітні й нормативні калькуляції.

Планові калькуляції розробляють на рік (із розподілом за кварталами) на одиницю продукції або на групу виробів. У них наводяться справжня оптова ціна, сума прибутку, відсоткова ставка і сума акцизного збору, ПДВ, відпускна ціна. Планові калькуляції – це завдання (прогноз) із собівартості виробу.

Звітна калькуляція відображає фактичні витрати на виробництво та реалізацію продукції, зокрема непродуктивні витрати.

Нормативна калькуляція розробляється на всі види продукції підприємства на базі конструкторської, технологічної документації, чинних на підприємстві норм витрат матеріальних ресурсів, трудових витрат і є основою для планування собівартості, обліку витрат оцінки залишків НЗВ, а також для розрахунку ціни.

Незалежно від галузевих особливостей промислового виробництва система обліку й калькулювання витрат передбачає побудову організаційної структури підприємства, що визначає функції окремих підрозділів і відповідальність їхніх керівників. Тому саме організаційна структура підприємства є відправною точкою для побудови системи виробничого обліку, оскільки вона визначає контрольованість витрат і порядок їх групування за центрами відповідальності.

Наступним етапом калькулювання є вибір системи калькулювання продукції. Система калькулювання визначається характером продукції. Найчастіше у спеціальній літературі виділяють нормативний, позамовний, за процесами виробництва і простий метод калькулювання.

6.5 Методи обліку й калькулювання витрат на виробництво

Простий (однограничний) метод калькулювання собівартості продукції застосовують на виробництвах, де немає незавершеного виробництва 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 повинні поділятися на кількість виробленої продукції. У результаті одержуємо собівартість одиниці продукції.

Найбільш оптимальним методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування є *позамовний метод*. Об'єктом обліку і калькулювання в разі цього методу є окреме виробниче замовлення, що відкривається на одне чи кілька однорідних виробів на підприємствах серійного і масового виробництва, або на кожний виріб на підприємствах із дрібносерійним й індивідуальним характером виробництва, а також на виконання досвідчених експериментальних, ремонтних та інших робіт. Для щомісячного визначення фактичної собівартості продукції виробничі замовлення зазвичай повинні видаватися на таку кількість одиниць, що намічається випустити протягом місяця. Під час виготовлення великих виробів із тривалим технологічним циклом виробництва замовлення можуть видаватися не на виріб загалом, а на окремі його агрегати й вузли.

У разі позамовного методу обліку витрат на виробництво витрати цехів враховують за окремими замовленнями й статтями калькуляції, а витрати сировини матеріалів, палива й енергії – *за окремими групами*. За виробами, на які потрібне складання розгорнутих звітних калькуляцій, облік витрат може здійснюватися тільки за статтями витрат, без розшифрування матеріалів, за групами. *Уся первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень.*

Для узагальнення витрат і калькулювання собівартості використовується відомість (картотека) обліку витрат, в якій відбиваються всі фактичні витрати за замовленням (табл. 6.2).

Таблиця 6.2 – Відомість обліку витрат за замовленням

Замовник _____ Замовлення № _____
 Найменування робіт _____ (10 одиниць)
 Початок роботи _____ Закінчення роботи _____

Дата	Матеріали, грн		Зарплата, грн		Накладні витрати, грн		
	Номер вимоги	сума	Номер наряду	сума	дата	ставка	сума
1	2	3	4	5	6	7	8
1 7	46	520	03–10 03–15	110 150	30,01	200 % прямої зарплати	980

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5	6	7
12 13	410	210	03–41	120	собівартість замовлення	2 300
21 24			03–74	110	собівартість однієї одиниці	2 300
27	485	100			Дата відправки замовнику	
	Разом	830		490		

Матеріали, використані для виконання замовлення, відбиваються у відомості на підставі разових вимог. Зарплата – з нарядів карток обліку робочого часу. Накладні витрати нараховують на основі встановленої бази розподілу.

Якщо у виконанні замовлення беруть участь кілька підрозділів підприємства, то відомість ведуть за кожним підрозділом окремо, а наприкінці місяця – загальні витрати підсумовуються в зведеній відомості.

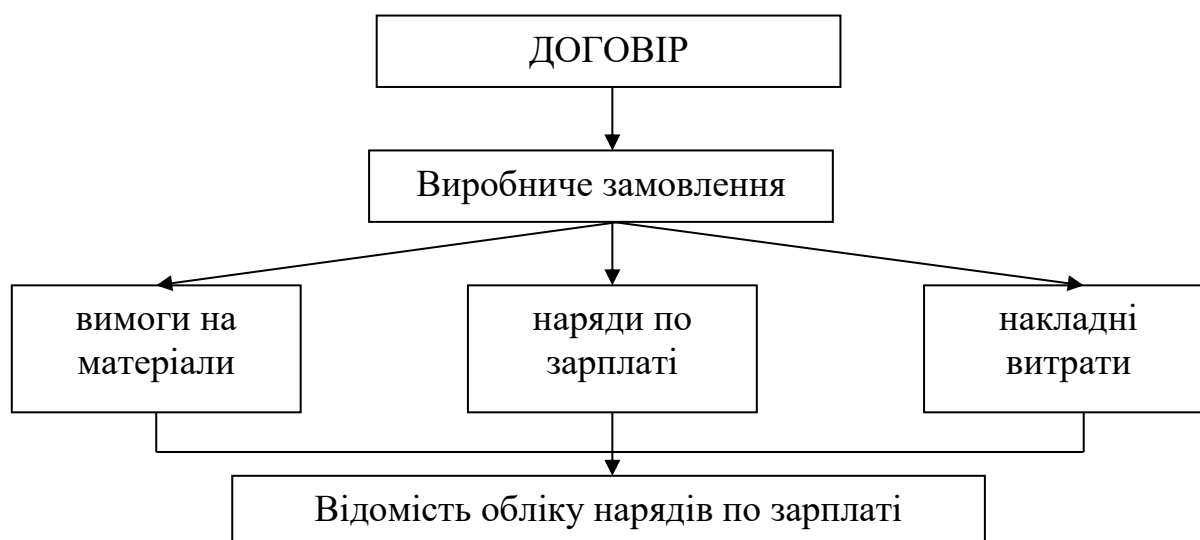


Рисунок 6.1 – Документопотік в умовах позаовного методу

Після завершення замовлення на підставі даних відомості обліку витрат визначається його *собівартість*.

Фактичну собівартість замовлення розраховують шляхом підсумування всіх витрат, здійснених із моменту початку робіт.

Зі свого боку, незавершене виробництво визначається сумою фактичних витрат за кожним незавершеним замовленням.

Приклад. Підприємство в поточному місяці виконувало три замовлення, незавершеного виробництва на початок місяця не було.

Таблиця 6.3 – Витрати на виконання замовлень, грн

Стаття витрат	Замовлення		Разом
	№ 100	№ 101	
Матеріали	830	610	1 430
Зарплата	490	700	1 190
Накладні витрати	735	1050	1 785
Разом	2 055	2 360	4 415

Протягом місяця замовлення № 100 і № 101 були завершені. Продукцію за замовленням № 100 було відвантажено замовникові.

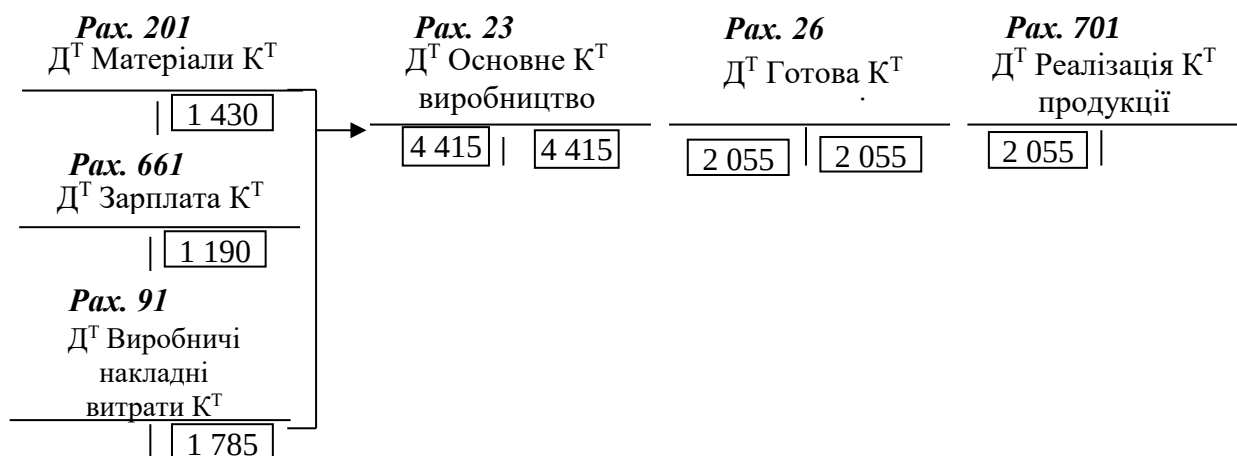


Рисунок 6.2 – Облік витрат

Особливість позамовного методу обліку витрат на виробництво полягає і в тому, що фактична собівартість одиниці виробів чи робіт визначається *після виконання замовлення* шляхом розподілу суми витрат за цим замовленням продукції (виробів). У разі здачі продукції (виробів) замовнику чи на склад частинами до виконання замовлення загалом продукція, що здається, оцінюється за нормативною (плановою) чи фактичною собівартістю однорідних виробів, що випускалися раніше, з урахуванням змін у їхній конструкції, технології та умов виробництва.

Вартість незавершеного виробництва визначають підсумовуванням витрат за незакінченими замовленнями.

Розрахунок бюджетної ставки виконують у три етапи:

1. Оцінюються непрямі витрати майбутнього періоду.

2. Вибирається база для розподілу непрямих витрат між окремими виробничими замовленнями і прогнозується її величина. Базою може бути характер виконуваних замовлень, їхній розмір, кількість, оплата праці виробничих працівників тощо. Базовий показник закріплюється в обліковій політиці.

3. Розраховується бюджетна ставка шляхом розподілу суми прогнозованих непрямих витрат на очікувану величину базового показника.

Приклад. Очікувана сума непрямих витрат у плановому періоді складе 125 000 грн. Як база для їхнього розподілу обрана заробітна плата основних виробничих робітників, що за оцінкою бухгалтерії очікується в сумі 50 000 грн.

Розв'язання

1. Визначаємо бюджетну ставку непрямих витрат за такою формулою:

$$125\,000 / 50\,000 = 2,5.$$

Тобто на 1 грн заробітної плати основних виробничих робітників буде припадати 2,5 грн непрямих витрат. Розрахована бюджетна ставка використовується для калькулювання витрат за замовленнями.

2. У картці обліку витрат за замовленням міститься така інформація:

– фактично витрачені матеріали – 20 000 грн;

– фактичні витрати на оплату праці основних виробничих робітників 5 600 грн.

На підставі цих даних розраховують непрямі витрати, що припадають на замовлення:

$$2\,000 + 5\,600 \cdot 2,5 = 39\,600 \text{ грн.}$$

Відповідно до облікової політики підприємства витрати, зібрані протягом облікового періоду на рахунок 92 «Загальногосподарські витрати», не розподіляються між виробничими замовленнями, а безпосередньо належать до собівартості реалізованої продукції (у дебет рахунку 26 «Готова продукція»).

Калькуляція собівартості за контрактом – це система обліку і калькулювання великих виробів із тривалим циклом відтворення. Контрактом передбачаються проміжні виплати виробнику по етапах за виконані роботи.

Сума платежів визначається вартістю реалізованих робіт, підтверджених актом замовника. У міру надходження оплати визначають витрати, які необхідно додати до собівартості реалізованої продукції для розрахунку прибутку за заданий період. Тут же визначають розмір неминувих витрат, тобто собівартість незавершених і не зданих замовнику робіт.

Під час використання системи калькуляції за контрактом рекомендується дотримуватись встановлених для цієї системи принципів:

1. Не розраховувати прибуток на ранніх етапах виконання контракту в зв'язку з низькою вірогідністю оцінки доходів і витрат.
2. Виявляти обачність. Збитки, виявлені в звітному періоді, повинні належати до собівартості реалізованих робіт цього ж періоду.
3. Бути обачним у разі значних витрат на контракт, виконаний у межах 35–85 %. Прибуток на дату звіту розраховують за такою формулою:

$$\text{Прибуток} = 2 / 3 \text{ можливого прибутку} \cdot \frac{\text{Получені суми від заказчиків}}{\text{Вартість виконаних робіт}}, \quad (6.3)$$

або за такою:

$$\text{Бажаний прибуток} = \frac{\text{Вартість виконаних робіт}}{\text{Собівартість виконаних робіт}} - \frac{\text{Резервна непередбачені витрати}}{\text{Собівартість виконаних робіт}} \quad (6.4)$$

Таким чином, система позамовного обліку й калькуляції собівартості характеризується:

- концентрацією даних про витрати й належністю витрат до окремих видів робіт чи готової продукції;

– зміною величини витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжком часу.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції застосовують на підприємствах *із масовим випуском продукції*, де з вихідної сировини (матеріалу) шляхом послідовної обробки виходить готовий продукт (наприклад, у хімічному, текстильному, цегельному, металургійному та інших виробництвах).

Найважливіша особливість попередільного методу полягає в тому, що об'єктом обліку витрат на виробництво є *технологічний переділ*, за якого витрати, що утворюють собівартість продукції, враховуються за окремими закінченими технологічними переділами (фазами, стадіями) й статтями витрат.

Фактична собівартість продукції визначається щомісяця шляхом розподілу загальної суми витрат на кількість випущеної продукції за переділом. Відповідно до отриманих даних за переділами складаються калькуляції собівартості продукції (напівфабрикатів). *Калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції.*

Застосовують два варіанти попередільного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції: напівфабрикатний і безнапівфабрикатний.

У разі напівфабрикатного варіанта прямі витрати враховують за кожним переділом, а всередині переділу – за видами продукції, непрямі – *загалом за виробництвом* із розподілом між переділами у встановленому на підприємстві порядку. Собівартість визначають за кожним переділом, а за видами продукції всередині переділу – коефіцієнтним методом чи способом виключення витрат на супутню продукцію.

У разі безнапівфабрикатного варіанта калькулюються тільки собівартість готового продукту, що складається з витрат на сировину (матеріали), витрат на заробітну плату в початковому переділі й витрат на обробку в наступних переділах.

Складність калькуляції за процесами залежить від кількості процесів і технології обробки, наявності й величини незавершеного виробництва (НЗВ).

Простий метод калькулювання може бути застосований підприємствами, що здійснюють виробництво однорідної продукції (гідроелектростанція, видобуток нафти, газу, води, вугілля). У цих підприємств немає НЗВ, або його величина така незначна, що її можна не враховувати. Тому в таких виробництвах облік може вестися загальною за підприємством, а фактична собівартість продукції визначатися сумою всіх витрат періоду.

Процес калькулювання ускладнюється в умовах, коли на підприємстві виготовляється кілька видів різної продукції й постійно є значний обсяг НЗВ. У цьому випадку облік ведеться за кожним видом продукції з урахуванням залишків НЗВ, а саме:

$$C_{\text{факт}} = \text{НЗВ (початок періоду)} + Z_{\text{період}} - \text{НЗВ (кінець періоду)}. \quad (6.5)$$

Залишок НЗВ визначають інвентаризацією чи за даними оперативного обліку й оцінюють за плановою (нормативною) собівартістю з огляду на еквівалентну одиницю продукції.

Найбільш складним є калькулювання в умовах, коли технологічний процес виробництва кінцевої продукції складається з окремих стадій обробки (виготовлення цегли, виплавка сталі, чавуну, виготовлення взуття тощо).

Еквівалентна одиниця готової продукції – це вимірник продукції, обробленої за звітний період з урахуванням відсотка готовності. Наприклад, якщо підприємство виготовило за місяць 4 000 шт. виробів, а ще 1 000 шт. оброблено на 40 %, то витрати еквівалентні витратам на виробництво 4 400 шт. ($4\,000 + 1\,000 \times 0,4$).

Таким чином, калькулювання за процесами цим методом здійснюється в такій послідовності:

- розрахунок кількості еквівалентних одиниць;
- визначення повних виробничих витрат;
- розрахунок собівартості еквівалентної одиниці продукції;
- розрахунок собівартості готової продукції та НЗП.

Якщо виробничий процес складається з кількох стадій (переділів), на виході з яких знаходиться проміжний склад напівфабрикатів, і від переділу до переділу запаси напівфабрикатів змінюються, то користуються методом багатоступінчастої простої калькуляції.

Розрахунок собівартості одиниці продукції визначають за такою формулою:

$$C_{ед} = \frac{3_{пр}^1}{K^1} + \frac{3_{пр}^2}{K^2} + \frac{3_{пр}^n}{K^n} + \frac{3_{упр}}{K_{упр}}, \quad (6.6)$$

де $3_{пр}^1$, $3_{пр}^2$, $3_{пр}^n$ – сукупні виробничі витрати кожного переділу, грн;

K^1 , K^2 , K^n – кількість напівфабрикатів, виготовлених у звітному періоді кожним переділом, шт.;

$3_{упр}$ – управлінсько-збутові витрати звітного періоду, грн;

$K_{упр}$ – кількість одиниць продукції, реалізованої в звітному періоді, шт.

Для більш точних розрахунків доцільно враховувати питомі витрати сировини і матеріалів окремо, а в рамках переділів – тільки додані витрати (заробітна плата плюс загальновиробничі витрати) кожного з них. Ця система калькулювання називається *калькуляцією витрат за стадіями обробки*. Тоді розрахунок собівартості одиниці продукції виконують за такою формулою:

$$C_{од} = 3_m + \frac{3_{доб}^1}{K^1} + \frac{3_{доб}^2}{K^2} + \dots + \frac{3_{доб}^n}{K_n} + \frac{3_{упр}}{K_{упр}}, \quad (6.7)$$

де $C_{од}$ – повна собівартість;

$3_{доб}^1$, $3_{доб}^2$, $3_{доб}^n$ – сукупні виробничі витрати кожного переділу, грн;

$3_{упр}$ – управлінсько-збутові витрати звітного періоду, грн;

K^1 , K^2 , K_n – кількість напівфабрикатів, виготовлених у звітному періоді кожним переділом, шт.;

$K_{упр}$ – кількість одиниць продукції, реалізованої в звітному періоді, шт.

Приклад. За підприємством, що охоплює три переділи, за звітний період є така інформація (табл. 6.4).

Таблиця 6.4 – Інформація за підприємством, що охоплює три переділи

Показники	П1	П2	П3
Кількість зроблених напівфабрикатів, шт.	24 000	22 000	20 000
Додані витрати кожного переділу, тис. грн	400	600	1 000
Витрати сировини і матеріалів на одиницю продукції, грн	100		
Адміністративно-управлінські витрати (АУВ) за звітний період, тис. грн	400		

Реалізовано протягом звітного періоду 16 000 од. продукції.

Умовно допускаємо, що місцем споживання сировини і матеріалів є перший переділ.

Реалізацію здійснюють після повної обробки, тобто після стадії ПЗ.

Розрахунок собівартості одиниці продукції в цьому випадку матиме такий вигляд:

$$C_{\text{од}} = 100 + \frac{400\,000}{24\,000} + \frac{600\,000}{22\,000} + \frac{1\,000\,000}{20\,000} + \frac{400\,000}{16\,000} = 100 + 16,7 + 27,3 + 50 + 25 = 219 \text{ грн.}$$

Повна собівартість реалізованої продукції складе 3 504 грн.

Як впливає з даних розрахунку, на виході з переділу П1 собівартість напівфабрикату без АУВ складає $100 + 16,7 = 116,7$ грн, за переділом П2 собівартість відповідно дорівнює $116,7 + 27,3 = 144$ грн, за останнім переділом: ПЗ – $144 + 50 = 194$ грн.

Розподіл адміністративно-управлінських витрат на одиниці виробів між реалізованою продукцією і залишками готової продукції ($20 - 16 = 4$ тис. од.) і незавершеного виробництва ($24 - 20 = 4$ тис. од.) здійснюється в такий спосіб:

$$\text{– на реалізацію: } \frac{25}{4\,000} \times 16\,000 = 16,66 \text{ грн;}$$

$$\text{– на етапі нереалізованої продукції: } \frac{25}{4\,000} \times 4\,000 = 4,17 \text{ грн;}$$

$$\text{– на етапі незавершеного виробництва: } \frac{25}{4\,000} \times 4\,000 = 4,17 \text{ грн.}$$

Повна собівартість однієї одиниці виготовленої продукції (з АУР) складе:

$$\text{– П1: } = 100 + 16,7 + 2,08 = 118,78 \text{ грн.}$$

$$\text{– П2: } = 118,78 + 27,3 + 2,09 = 148,17 \text{ грн.}$$

$$\text{– ПЗ: } = 148,17 + 50 + 4,17 + 16,66 = 219 \text{ грн.}$$

У такому разі облік організовується за кожним видом продукції (або групи однорідних видів продукції), а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюється з урахуванням залишків незавершеного виробництва.

Тобто, *фактична собівартість виготовленої продукції = незавершене виробництво на початок місяця + витрати на виробництво продукції протягом місяця – незавершене виробництво на кінець місяця.*

Залишок незавершеного виробництва визначається за інвентаризацією або за даними оперативного обліку і оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції.

В Україні для складання звітності (балансу) передбачено оцінку незавершеного виробництва з огляду на повну фактичну або планову виробничу собівартість, або за прямими статтями витрат, або тільки за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів.

Найскладнішим є калькулювання в умовах, коли технологічний процес виробництва остаточної продукції складається з окремих стадій обробки, що можуть здійснюватися послідовно або паралельно. Прикладом послідовної обробки є процес виробництва на підприємствах чорної металургії, а паралельної – виробництво взуття.

Процеси послідовної або паралельної обробки і рух напівфабрикатів адекватно відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Нормативний метод обліку витрат на виробництві й калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості з масовим і крупносерійним характером виробництва, де виробляється складна різноманітна продукція, що складається з великої кількості деталей і вузлів (наприклад, на підприємствах машинобудування, швейної, взуттєвої, трикотажної, шинної, меблевої промисловості тощо). Основою цього методу є систематичний облік змін і відхилень від установлених норм витрат на одиницю продукції зі встановленням причин і винуватців виникнення цих відхилень.

Для фактичної собівартості продукції до нормативної собівартості треба додати або відняти виявлені у звітному періоді відхилення від норм і зміни норм.

Цей метод дозволяє організувати оперативний контроль за собівартістю продукції і, в кінцевому підсумку, за формуванням фінансового результату діяльності підприємства за звітний період.

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

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), формування фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тепер передбачений рахунок 23 «Виробництво». За дебетом цього рахунку збираються всі виробничі витрати на виготовлення відповідних видів продукції. Згідно з даними про випуск продукції та наявність незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду визначається фактична виробнича собівартість готової продукції, що відбивається по кредиту цього рахунку. Аналітичний облік ведуть за видами виробництв, об'єктами обліку витрат і калькулюванням собівартості продукції (робіт, послуг), а також за калькуляційними статтями. Старим планом рахунків для обліку витрат основного виробництва передбачався рахунок № 20.

Нормативні витрати вимірюють завчасно. Вони є плановими і повинні розраховуватися за найбільш ефективної організації виробництва. Це не кошторисні витрати, тому що вони належать до всього обсягу продукції, а нормативні – до одиниці. Ця система більше стосується підприємств, процес виготовлення продукції яких складається із загальних чи повторних операцій. Нормативні витрати спочатку розробляють на окремі операції, а потім – на весь обсяг шляхом підсумовування нормативних витрат за операціями.

Таким же способом можуть бути розраховані витрати по центрах відповідальності.

Таблиця 6.5 – Аналіз нормативних витрат

Центр відповідальності	Номер операції	Нормативні витрати, грн	Продукти					Сумарні нормативні витрати	Фактичні витрати
			10	11	12	13	14		
А	1	20	+	+		+	+	80	
Б	2	40		+	+	+		120	
С	3	60	+	+	+			180	
Нормативні витрати на випуск, грн			80	120	100	60	20	380	

Із таблиці 6.5 видно, що кожна операція контролюється одним центром відповідальності. Це головне в системі калькулювання за нормативними витратами, не треба порівнювати нормативні витрати з фактичними, які стосуються інших центрів.

Другий спосіб передбачає розрахунки нормативів із допомогою формул, таблиць тощо.

За низкою ресурсів в Україні розроблені державні або відомчі нормативи, які є обов'язковими для підприємств.

Функціонування систем калькулювання собівартості за нормативними витратами можна побачити із схеми на рисунку 6.3.

Найбільш ефективним способом управління витратами є регулювання їх на стадії виникнення. Завдання зводиться до того, щоб установити нормативи на матеріали, заробітну плату, послуги, але не на готовий продукт, а на окремі операції відхилення від встановлення їхніх причин та осіб, які є відповідальними за це.

На практиці використовують два методи розрахунку нормативних витрат:

- а) за фактичними даними минулих періодів або статистичний метод;
- б) шляхом технічного аналізу.

Перший є найбільш простим, але має істотний недолік – недоліки виробництва зберігаються в плановому періоді.

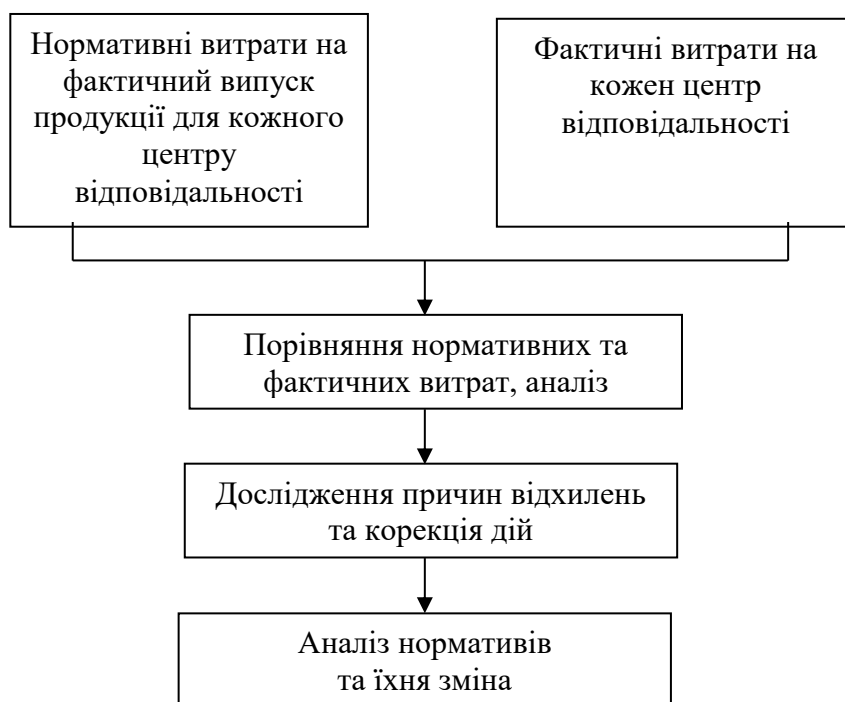


Рисунок 6.3 – Функціонування системи калькулювання собівартості за нормативними витратами

6.6 Система калькулювання змінних витрат

Калькулювання змінних витрат – це метод калькулювання, що передбачає входження у собівартість продукції лише *змінних виробничих витрат*.

Принципова відмінність системи змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат (рис. 6.4).

Із наведеної схеми видно, що в системі калькулювання повних витрат собівартість продукції беруться до уваги *всі виробничі витрати*. Відповідно всі виробничі накладні витрати (як змінні, так і постійні) розподіляються між виробами і входять у собівартість незавершеного виробництва та готової продукції.



Рисунок 6.4 – Калькулювання повних витрат та змінних витрат

В умовах використання системи калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. В результаті у собівартість незавершеного виробництва і готової продукції входять тільки змінні виробничі витрати. Системний відділ калькулювання змінних витрат дозволяє визначати маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу управлінських рішень.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції й змінними витратами підприємства:

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{продажі} - \text{змінні витрати}$$

Маржинальний дохід відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат та формування прибутку.

З урахуванням зазначеного цей показник можна виразити так:

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{постійні витрати} + \text{прибуток}.$$

На відміну від традиційного звіту про прибуток звіт, побудований на основі калькулювання змінних витрат, відображає маржинальний дохід або декілька показників маржинального доходу: виробничий, загальний тощо.

Для визначення впливу системи калькулювання витрат на фінансовий результат діяльності підприємства і структуру його звітності використаємо дані, наведені в таблиці 6.6. На основі даних таблиці складемо звіт про прибуток підприємства, прорахувавши змінні й повні витрати (табл. 6.7 і 6.8).

Таблиця 6.6 – Дані про діяльність підприємства за 1 квартал

Показник	Місяць		
	1	2	3
1. Вироблено одиниць	2 000	2 000	2 000
2. Реалізовано одиниць	2 000	1 500	2 500
3. Ціна за одиницю, грн	100	100	100
4. Змінні витрати на одиницю, грн			
– виробничі	50	50	50
– на управління та збут	20	20	20
5. Постійні витрати, грн			
– виробничі	16 000	16 000	16 000
– на управління та збут	8 000	8 000	8 000

$$C_{м.р.} = \frac{16000}{2000} = 8 \text{ грн.}$$

Порівняння звітності про прибуток, складеної різними методами, дає такий результат:

Місяць	Січень	Лютий	Березень
Калькулювання змінних витрат	36 000	21 000	51 000
Калькулювання повних витрат	36 000	25 000	47 000

Таблиця 6.7 – Звіт про прибуток (система калькулювання змінних витрат) грн

Показник	Місяць		
	1	2	3
1. Дохід (виторг) від реалізації	200 000	150 000	250 000
2. Собівартість реалізованої продукції	100 000	75 000	125 000
3. Виробничий маржинальний дохід	100 000	75 000	125 000
4. Змінні операційні витрати	40 000	30 000	50 000
5. Загальний маржинальний дохід	60 000	45 000	75 000
6. Постійні витрати	24 000	24 000	24 000
7. Операційний прибуток	36 000	21 000	51 000

Таблиця 6.8 – Звіт про прибуток (система калькулювання змінних витрат) грн

Показник	Місяць		
	1	2	3
1. Дохід (виторг) від реалізації	200 000	150 000	250 000
2. Собівартість реалізованої продукції	116 000	87 000	145 000
3. Виробничий маржинальний дохід	84 000	63 000	105 000
4. Валовий прибуток	48 000	38 000	58 000
5. Операційний прибуток	36 000	25 000	47 000

Отже, в січні прибуток, розрахований різними методами, збігається, а в лютому й в березні існує різниця на суму 4 000 грн. Причиною цієї різниці є неспівпадіння обсягів виробництва та реалізації в лютому й березні.

У лютому було вироблено 2 000 одиниць продукції, а реалізовано тільки 1 500 одиниць. Отже, на кінець лютого отримали запас готової продукції – 500 одиниць, оцінка якого здійснювалась так:

1. Калькулювання змінних витрат:

$$500 \text{ од.} \times 50 \text{ грн} = 25\,000 \text{ грн.}$$

2. Калькулювання повних витрат:

$$(500 \text{ од.} \times 50 \text{ грн}) + ((16\,000 / 2\,000) \times 500 \text{ од.}) = 25\,000 + 4\,000 = 29\,000 \text{ грн.}$$

Як бачимо, повна виробнича собівартість запасів більша, ніж їхня оцінка через калькулювання змінних витрат, на 4 000 грн, тобто на суму розподілених

постійних накладних витрат. Внаслідок цього загальні витрати, що входять до звіту про прибуток за системою калькулювання повних витрат, менші, ніж загальні витрати, що входять до звіту про прибуток за системою калькулювання змінних витрат, саме на 4 000 грн, що зумовило різницю у величині операційного прибутку.

У березні, навпаки, обсяг реалізації перевищив обсяг виробництва на 500 одиниць за рахунок реалізації запасів у лютому. Внаслідок цього загальні витрати у звіті про прибуток за системою калькулювання поточних витрат на 4 000 грн були більші, ніж загальні витрати, що входять у звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат:

$$16\,000 = 50 \times 2\,000 + 8 \times 2\,000 = 116\,000 \text{ грн},$$

$$48\,000 = 20 \times 2\,000 + 4 \times 2\,000 = 48\,000 \text{ грн} \rightarrow 8\,000 / 2\,000 = 4.$$

Різниця у прибутку може бути розрахована так: ***різниця прибутку = зміна величини запасів готової продукції × бюджетна ставка розподілу постійних накладних витрат.***

У нашому прикладі ставка розподілу постійних накладних витрат становить 8 грн на одиницю $(16\,000 / 2\,000) = 8 \text{ грн}$.

З огляду на це

$$500 \text{ од.} \times 8 \text{ грн} = 4\,000 \text{ грн}.$$

Необхідно зазначити, що така формула може бути застосована лише в умовах, коли не було зміни у залишках незавершеного виробництва і не змінювалась бюджетна ставка розподілу постійних виробничих накладних витрат. В інших випадках необхідно користуватися такою формулою: ***різниця прибутку = постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів на кінець періоду – постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів на початок періоду.*** На підставі зробленого аналізу можна зобразити вплив калькулювання повних та змінних витрат на прибуток (рис. 6.5).

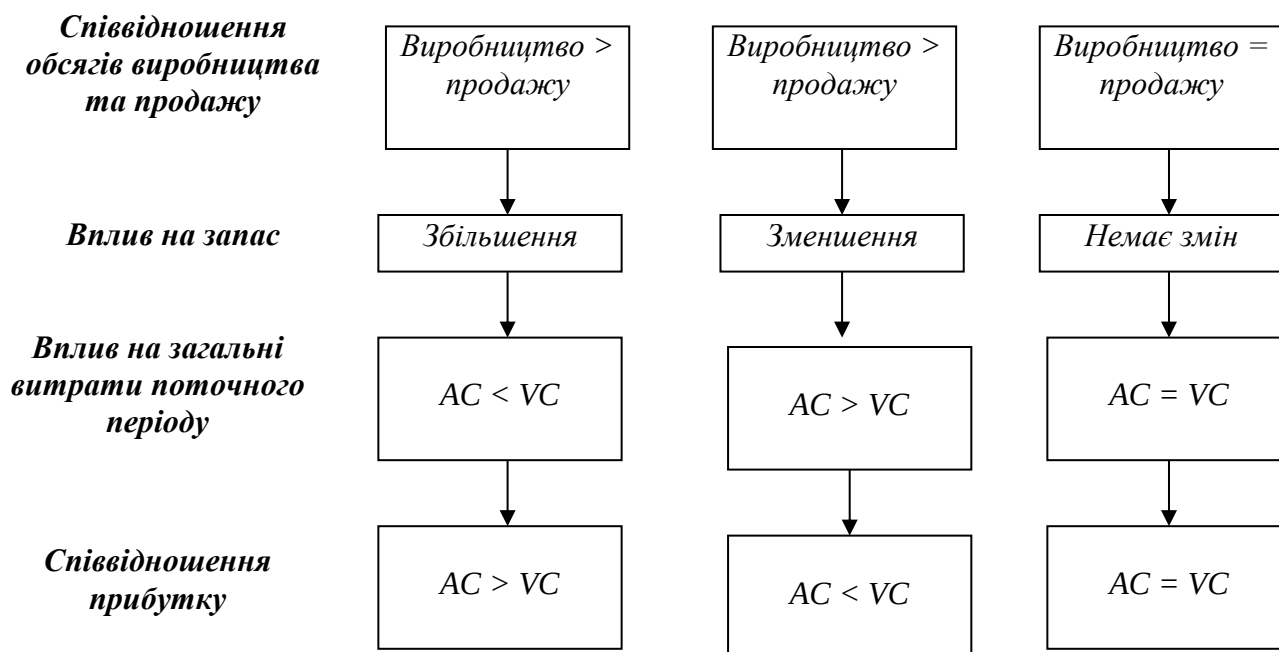


Рисунок 6.5 – Порівняння калькулювання змінних (VC) і повних (AC) витрат

Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для ухвалення поточних рішень щодо: оптимізації виробничої програми: з утворення; купування чи вироблення комплектуючих виробів; розширення чи скорочення виробництва певної продукції тощо.

Для ілюстрації можливостей системи калькулювання змінних витрат розглянемо приклад. Підприємство виготовляє три види продукції (А, В, С) і має результат діяльності за звітний період, наведений в таблиці 6.9.

Таблиця 6.9 – Розрахунок прибутку підприємства в розрізі окремих видів продукції

№ з/п	Показники	Виріб			Разом
		А	В	С	
1	Кількість реалізованої продукції, од.	5 000	6 000	2 000	13 000
2	Ціна за одиницю, грн	2	5	10	17
3	Виторг, грн	10 000	30 000	20 000	60 000
4	Прямі матеріали, грн	4 000	15 000	10 000	29 000
5	Пряма заробітна плата, грн	2 000	6 000	6 000	14 000
6	Виробничі накладні витрати, грн:				
	– змінні	1 000	1 000	2 000	4 000
	– постійні	2 000	2 000	3 000	7 000
7	Разом собівартість, грн	9 000	24 000	21 000	54 000
8	Прибуток (збиток), грн	1 000	6 000	1 000	6 000

Наведений рахунок було зроблено шляхом калькулювання *повних* витрат, він показує, що виріб С є збитковим. Отже, керівництво підприємства може розглядати питання про припинення виготовлення виробу С. На думку керівництва, це дозволить уникнути збитку в 1 000 грн, тобто збільшить прибуток на цю суму.

Спробуємо подивитись на цю ситуацію під кутом зору калькулювання змінних витрат. Для цього перетворимо дані таблиці 6.9 у звіт про прибуток, що містить показники маржинального доходу (табл. 6.10).

Таблиця 6.10 – Аналіз на основі калькулювання змінних витрат, грн

Показник	Виріб			Разом
	А	В	С	
Дохід (виторг) від реалізації, грн	10 000	30 000	20 000	60 000
Змінні витрати, грн	7 000	22 000	18 000	47 000
Маржинальний дохід, грн.	3 000	8 000	2 000	13 000
Постійні накладні витрати, грн	2 000	3 000	2 000	7 000
Прибуток, грн	1 000	2 000	3 000	6 000
Без виробу С				
Маржинальний дохід, грн	3 000	8 000		11 000
Постійні витрати, грн				7 000
Прибуток, грн				4 000

Аналіз ситуації на основі калькулювання змінних витрат свідчить, що в разі припинення виробництва виробу С підприємство втратить маржинальний дохід на суму 2 000 грн, що відповідно призведе до зменшення прибутку на цю суму.

На перший погляд маємо парадоксальний висновок: зняття з виробництва збиткового виробу зменшує прибуток підприємства.

Але необхідно враховувати, що хоча виріб С і є збитковим, він робить свій внесок у *покриття постійних витрат підприємства*. Це впливає з концепції маржинального доходу, яку дуже вдало проілюстрували Р. Ентоні та Дж. Ріс.

Отже, припинення випуску виробу С доцільне тільки в разі відповідного скорочення *постійних витрат* або заміни іншим виробом, який забезпечить більший маржинальний дохід.

Ця система калькулювання має як прихильників, так і критиків, оскільки в неї є як переваги, так і недоліки.

Переваги системи калькулювання змінних витрат:

- звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат, більше відповідають інтересам підприємства, оскільки дозволяють ухвалювати поточні рішення і здійснювати оцінку окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, категорій замовників тощо);

- спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, що необхідні для виготовлення певних виробів;

- величина операційного прибутку перебуває у безпосередній залежності від обсягу реалізації.

Вадами системи калькулювання змінних витрат вважаються:

- податкова система;

- звітність підприємства, складена на основі калькулювання змінних витрат, що не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам.

6.7 Облік матеріальних витрат

Матеріальні витрати є найважливішою частиною виробничих витрат, що формують собівартість продукції. До їх складу входить вартість сировини, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива й енергії на технологічні цілі.

Вартість матеріальних ресурсів, що припадають на витрати виробництва, а отже, і на собівартість продукції, залежить від вибору того чи іншого методу оцінки виробничих запасів у разі їхнього скасування. Під час впровадження запасів у виробництво П(З)БУ № 9 дає підприємствам можливість самостійно вибирати метод їхньої оцінки, що повинно бути обговорене в обліковій політиці підприємства. Причому для всіх одиниць бухгалтерського обліку

запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один із таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат.

Зупинимося на особливостях застосування цих методів.

Метод ідентифікованої собівартості застосовують за тими видами виробничих запасів, що використовуються для виконання спеціальних замовлень і проєктів, а також за тими видами запасів, що не замінюють один одного. Застосування цього методу припускає ведення індивідуального обліку кожної одиниці запасів. Він придатний для невеликої номенклатури матеріалів, а також у разі списання дорогих матеріалів (дорогоцінних каменів, металів тощо).

Метод ФІФО припускає, що запаси повинні списуватися за собівартістю відповідних партій у хронологічному порядку їхнього надходження. В умовах інфляції він обумовлює зниження вартості відпущених у виробництво ресурсів, завищення їхнього залишку в балансі, а, отже, завищення фінансового результату основної діяльності підприємства.

Метод ЛІФО припускає першочергове списання матеріалів за собівартістю останніх партій. У результаті відбувається завищення вартості відпущених цінностей, зниження їхнього залишку на кінець місяця в балансі, а отже, зниження прибутку підприємства.

Метод оцінки за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), установлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та актуальних цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм витрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Використання цього методу оцінки запасів у разі

їхнього скасування можливо за нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Суть його полягає в тому, що списання вартості запасів на витрати виробництва здійснюється за нормативною (плановою) собівартістю, а відхилення первісної вартості запасів від нормативу, що неминуче виникають у процесі виробництва, належать безпосередньо до собівартості реалізованої продукції в періоді їхнього виникнення, тобто в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації». Таким чином, матеріальні витрати в складі незавершеного виробництва і готової продукції будуть оцінені за нормативною (плановою) собівартістю.

Запаси можуть оцінюватися також за *середньозваженою собівартістю*, що визначається за кожним видом (групою) запасів як частка відділення загальної вартості виду (групи) запасів на їхню кількість. Зазначені кількість і вартість складаються відповідно із собівартості та з кількості за залишком на початок місяця і за запасами, що надійшли протягом місяця. Таким чином, за різних цін на той самий вид запасів обчислюється їхня середня ціна, за якою згодом оцінюється списання запасів на виробництво. Цей метод застосовується за великою номенклатурою використовуваних у виробництві продукції матеріалів.

Проілюструємо розрахунок фактичної собівартості відпущених у виробництво матеріалів на наступному прикладі.

Таблиця 6.11 – Рух матеріальних ресурсів підприємства у минулому місяці за показниками

Показники	Кількість, од.	Ціна, грн	Сума, грн
Залишок на початок місяця	800	95	76 000
Надійшло протягом місяця:			
– 1 партія;	1 000	100	100 000
– 2 партія;	1 000	105	105 000
– 3 партія	1 000	110	110 000
Відпущено у виробництво	3 200	–	–
Залишок на кінець місяця	600	–	–

Зробимо розрахунок фактичної собівартості введено у виробництво матеріалів і фактичної собівартості їхнього залишку на кінець місяця з допомогою трьох методів – ФІФО, ЛІФО й середньозваженої собівартості.

Умовні позначення:

- ФСО – фактична собівартість введено у виробництво матеріалів;
- ОК – залишок матеріалів на кінець місяця;
- СЦ – середня ціна матеріалів.

Розрахунок методом ФІФО (у хронологічному порядку їхнього надходження):

$$\begin{aligned}\text{ФСО} &= 95 \text{ грн} \times 800 \text{ од.} + 100 \text{ грн} \times 1\,000 \text{ од.} + 105 \text{ грн} \times 1\,000 \text{ од.} + \\ &+ 110 \text{ грн} \times 400 \text{ од.} = 325\,000 \text{ грн},\end{aligned}$$

$$\text{ОК} = 110 \text{ грн} \times 600 \text{ од.} = 66\,000 \text{ грн.}$$

Розрахунок методом ЛІФО (першочергове списання матеріалів за собівартістю останньої партії):

$$\begin{aligned}\text{ФСО} &= 110 \text{ грн} \times 1\,000 \text{ од.} + 105 \text{ грн} \times 1\,000 \text{ од.} + 100 \text{ грн} \times 1\,000 \text{ од.} + \\ &+ 95 \text{ грн} \times 200 \text{ од.} = 334\,000 \text{ грн},\end{aligned}$$

$$\text{ОК} = 95 \text{ грн} \times 600 \text{ од.} = 57\,000 \text{ грн.}$$

Розрахунок за середньозваженою собівартістю:

$$\begin{aligned}\text{СЦ} &= (76\,000 \text{ грн} + 100\,000 \text{ грн} + 105\,000 \text{ грн} + 110\,050 \text{ грн}) / 3800 \text{ од.} = \\ &= 102,9 \text{ грн),}\end{aligned}$$

$$\text{ФСО} = 102,9 \text{ грн} \times 3\,200 \text{ од.} = 329\,280 \text{ грн.}$$

$$\begin{aligned}\text{ОК} &= 76\,000 \text{ грн} + 100\,000 \text{ грн} + 105\,000 \text{ грн} + 110\,000 \text{ грн} - 329\,280 \text{ грн} = \\ &= 61\,720 \text{ грн.}\end{aligned}$$

Методи оцінки вибуття запасів за ідентифікованою й середньозваженою собівартістю та нормативними витратами широко застосовувалися промисловими підприємствами й раніше.

Відповідно до п. 51 «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 р. № 250, зі змінами і доповненнями (далі –

Положення № 250), у бухгалтерському обліку підприємств матеріальні ресурси відбивалися за фактичною собівартістю. Водночас поточний облік матеріальних цінностей підприємства могли вести за нетвердими обліковими цінами з виділенням (відособленням обліком) транспортно-заготівельних витрат і відхиленням фактичної собівартості матеріалів від їхньої облікової вартості на рахунку 16 – «Транспортно-заготівельні витрати». Під час списання матеріалів і виробництво списувалися також відповідні суми транспортно-заготівельних витрат чи відхилень фактичної собівартості від облікових цін на відповідні рахунки витрат і статті витрат.

Таким чином, до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) входила фактична собівартість матеріалів.

Оскільки Законом України від 16 червня 1999 р. № 996-XIУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» пріоритетною визнана оцінка запасів собівартості, вважаємо, що поточний облік матеріальних ресурсів на підприємствах може бути організований за їхнім розсудом. Обраний варіант обліку виробничих запасів повинен бути обговорений в обліковій політиці підприємства.

Підприємствам, які вибрали варіант поточного обліку матеріальних ресурсів у твердих облікових цінах, рекомендується до рахунку 20 «Виробничі запаси» відкрити субрахунок другого порядку для відображення транспортно-заготівельних витрат чи відхилень фактичної собівартості таких запасів від їхніх облікових цін.

У разі заданого варіанта оцінки матеріальних цінностей фактична собівартість відпустку – сума їхньої облікової вартості й величини відхилень, що припадають на списані ресурси.

Величина відхилень, що належать до списаних матеріалів, обчислюється шляхом множення облікової вартості відпущених ресурсів на середній процент відхилень. Останній обчислюється шляхом порівняння суми відхилень за початковим залишком і запасів, що надійшли протягом місяця, із сумою початкового залишку і надходження матеріалів.

Таким чином, наведений метод оцінки вибуття запасів ідентичний методу оцінки їхнього вибуття за середньозваженою собівартістю.

Покажемо на умовному прикладі порядок визначення фактичної собівартості відпущених у виробництво матеріальних цінностей у випадку застосування підприємством оцінки таких цінностей у разі надходження за обліковими цінами.

Рух матеріальних ресурсів у звітному періоді характеризується такими показниками (табл. 6.12).

Таблиця 6.12 – Калькулювання за процесами

Показники	Процес 1			Процес 2		
	Кількість, од.	Відсоток обробки	Сума, грн	Кількість, од.	Відсоток обробки	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7
1. Незавершене виробництво на початок місяця: – напівфабрикати; – матеріали; – зарплата; – накладні витрати	1 000	100 20 20	2 208 252 504	2 000	100 50 50 50	12 120 2 000 636 1 272
2. Запуск за звітний місяць	12 000	–	2 964	10 000	–	–
3. Витрати за місяць: – напівфабрикати; – матеріали; – зарплата; – накладні витрати	–	–	24 000 14 400 28 800	10 000	–	21 000 7 000 14 000
4. Випуск за місяць	10 000	–	67 200	11 000	–	–
5. НЗВ на кінець місяця: – напівфабрикати; – матеріали; – зарплата; – накладні витрати	3 000	– 100 33,33 33,33		1 000	100 50 50 50	

Метод середньозваженого

I процес (еквівалент одиниці):

- 1) матеріали – $10\,000 + 3\,000 = 13\,000$;
- 2) зарплата + н/р – $10\,000 + 3\,000 \times 0,333 = 11\,000$;
- 3) витрати на обробку = $\text{НЗП}_{\text{н.м.}} + 3 \text{ місяці}$.

Таблиця 6.13 – Собівартість еквівалентної одиниці (І процес)

Показник	Матеріали	Зарплата	Н/Вит.	Разом
1. Еквівалент продукції, од.:				
– готова продукція;	10 000	10 000	10 000	–
– залишок на кінець місяця, од.	3 000			
100 %				
33,33	–	1 000	1 000	
Разом	13 000	11 000	11 000	
2. Виробничі витрати, грн:				
– НЗВ на 1 000 од.;	2 208	252	514	2 964
– витрати за місяць	24 000	14 400	28 800	67 200
Разом	26 208	14 652	29 304	70 164
3. Собівартість одиниці	2,016	1,332	2,664	6,012

Собівартість напівфабрикатів: $10\,000 \times 6,012 = 60\,120$ грн.

НЗВ на кінець місяця:

– матеріали: $3\,000 \times 100 \times 2,016 = 6\,048$;

– зарплата: $3\,000 \times 0,333 \times 1,332 = 1\,332$;

– накладні витрати: $3\,000 \times 0,333 \times 0,664 = 2\,664$.

Таблиця 6.14 – Собівартість еквівалентної одиниці (ІІ процес)

Показник	Напівфабрикат із І процесу	Матеріали	Зарплата	Накладні витрати	Разом
1. Еквівалент продукції, од.:					
– готова продукція	11 000	11 000	11 000	11 000	
2. НЗВ на кінець місяця					
100 %	1 000				
50 %		500	500	500	
Разом	12 000	11 500	11 500	11 500	
3. Виробничі витрати, грн:					
– завершене виробництво кінець місяця;	12 120	2 000	636	1 272	16 028
– витрати за місяць	60 120	21 000	7 000	14 000	102
Разом	72 240	23 000	7 636	15 272	120
					118
					148
4. Собівартість одиниці	6,02	2,00	0,664	1,328	10,012

Собівартість готової продукції: $11\,000 \times 10,012 = 110\,132$ грн.

НЗВ на кінець місяця:

- напівфабрикат із I процесу: $1\,000 \times 6,012 = 6\,020$;
- матеріали: $1\,000 \times 0,5 \times 2,0 = 1\,000$;
- зарплата: $1\,000 \times 0,5 \times 0,664 = 332$;
- накладні витрати: $\frac{1\,000 \times 0,5 \times 1,32}{8\,016} = 664$.

Метод ФІФО

Розрахунок еквівалентної кількості продукції, витрат за місяць та собівартості одиниці продукції за методом ФІФО (табл. 6.15).

Таблиця 6.15 – Розрахунок собівартості продукції за методом ФІФО

Показник	Матеріали	Зарплата	Накладні витрати	Разом
1. Еквівалент продукції, од.: готова	10 000	10 000	10 000	–
Мінус НЗП на початок місяця				
Плюс НЗП на кінець місяця	1 000	20 % 200	20 % 200	
Разом	3 000	1 000	1 000	
	12 000	10 800	10 800	
2. Витрати за місяць	24 000	14 400	28 800	
3. Собівартість одиниці	2,0	1,333	2,666	6,0

Витрати на обробку 1 000 шт. продукції (завершення НЗП на початок місяця).

НЗВ на кінець місяця:

- зарплата: $1\,000 \times 0,8 \times 1,333 = 1\,066$ грн;
- накладні витрати: $\frac{800 \times 2,666}{3\,199} = 2\,133$ грн.

Загальні витрати на виготовлення 1 000 од., виробництво розпочате в попередньому місяці.

НЗП на початок місяця + витрати на завершення обробки: 2 964 грн.

Зарплата: $800 \times 1,333 = 1\,066$ грн.

Накладні витрати: $\frac{800 \times 2,666}{6\,163} = 2\,733$ грн.

Собівартість решти: $9\,000 \times (10\,000 - 1\,000) \times 6 = 54\,000$ грн.

Разом: 60 163 грн.

Оцінка НЗП на кінець періоду

НЗВ на кінець місяця:

- матеріали: $3\,000 \times 2 = 6\,000$ грн;
- зарплата: $3\,000 \times 0,333 \times 1,333 = 1\,333$ грн;
- накладні витрати: $3\,000 \times 0,333 \times 0,666 = 2\,666$ грн.

Разом: 9 999 грн.

Аналогічно можуть бути підраховані витрати за II процесом:

$$N_{E.n.} = N_{Гот.n.} - HB_{н.м.} + HB_{к.м.}$$

Таблиця 6.16 – Розрахунок собівартості продукції за методом ФІФО

Показники	Напівфабрикати	Матеріали	Зарплата	Накладні витрати	Разом
1. Еквівалент продукції, од.: готова	11 000	11 000	11 000	11 000	–
Мінус НЗП на початок місяця	2 000	1 000	1 000	1 000	–
Плюс НЗП на кінець місяця	1 000	500	500	500	–
Разом	10 000	10 500	10 500	10 500	–
2. Витрати за місяць	60 163	21 000	7 000	14 000	102 163
3. Собівартість одиниці, грн	6,016	2,0	0,667	1,333	10,016

Накладні витрати: $1\,000 - 1,333 = 1\,333$ грн.

Разом: 20 028 грн.

Собівартість решти 9 000 од. готової продукції визначається за такою формулою:

$$9\,000 - 10,016 = 90\,144 \text{ грн.}$$

Разом собівартість готової продукції:

$$20\,028 + 90\,144 = 110\,172 \text{ грн.}$$

Оцінка незавершеного виробництва на кінець місяця, грн:

1. Напівфабрикати: $1\,000 \times 6,016 = 6\,016$.
2. Матеріали: $500 \times 2,00 = 1\,000$.
3. Зарплата: $500 \times 0,667 = 334$.
4. Накладні витрати: $500 \times 1,333 = 667$.
5. Разом: 8 017.

6.8 Методи розподілу (належності) накладних витрат на продукцію

У більшості підприємств накладні витрати належать до продукції (з використанням двоступінчастої процедури). На першому ступені вони розподіляються за центрами витрат, а на другому – накопичені в центрах витрат, розподіляються на продукцію.

Ціль першого ступеня – розподілити усі витрати за центрами витрат. Цим досягається:

- по-перше, витрати, розписані по центрах витрат, використовуються для контролю за рівнем витрат і для оцінки результатів діяльності;
- по-друге, накопичені центром витрати розподіляються на продукцію в інтересах фінансового обліку з оцінювання запасів.

На другому ступені вибирається основа для розподілу виробничих накладних витрат на продукцію. Ці основи називаються базою розподілу витрат. За базу розподілу витрат найчастіше обирається час, відпрацьований робітниками.

За базу розподілу можуть обиратися також й інші фактори.

У деяких компаніях відмовляються від першого ступеня двоступінчастої процедури розподілу накладних витрат і впроваджують єдину ставку всього підприємства, яка і розподіляється на всю продукцію незалежно від того, в якому цеху (підрозділі) вона була зроблена. Але це не кращий метод розподілу накладних витрат, особливо, якщо центри споживають накладні витрати центрів у різних пропорціях.

Якщо, наприклад, накладні витрати в сумі 120 000 грн є підсумком діяльності підрозділів А, Б, С, то ці результати можуть бути проаналізовані в такий спосіб (табл. 6.17).

Таблиця 6.17 – Вихідні дані для розподілу накладних витрат

Показник	Підрозділи			Всього
	А	Б	С	
Накладні витрати	12 000	100 000	8 000	120 000
Фактично відпрацьоване основними робітниками, час, година	20 000	20 000	20 000	60 000
Накладні витрати на 1 год у грн	0,6	5	0,4	2

У цьому прикладі краще визначати ставки накладних витрат за підрозділами, а не використовувати єдину ставку в розмірі 2 грн.

Отже, якщо підприємство випускає різноманітний асортимент продукції, причому на кожен продукт у різних підрозділах витрачається різна кількість годин, то треба встановити окремі ставки розподілу накладних витрат для центрів витрат.

Процедура нарахування ставок розподілу накладних витрат для окремих центрів витрат

Докладно зупинимося на двоступінчастій процедурі розподілу накладних витрат на виробничу продукцію. Вона полягає у:

- розподілі всіх загальнозаводських накладних витрат за центрами витрат виробництва й обслуговування;
- перерозподілі накладних витрат центрів витрат обслуговування на центри виробництва;
- розрахунку відповідних ставок розподілу накладних витрат для кожного центра;
- належності накладних витрат центрів витрат на продукти.

У цьому випадку два перші пункти описують перший ступінь процедури, а дві останні – другий. Тепер розглянемо кожен із цих пунктів докладніше.

Розподіл загальнозаводських накладних витрат за центрами витрат виробництва й обслуговування. Деякі накладні витрати, наприклад, на допоміжні матеріали чи амортизацію устаткування можуть безпосередньо належати до центрів витрат виробництва. Однак є такі статті накладних витрат, що не можуть безпосередньо належати до конкретного підрозділу, оскільки вони здійснюються в інтересах багатьох підрозділів. Для цих статей необхідно встановити логічну базу для розподілу накладних витрат на центри витрат (підрозділу).

Проблема розподілу витрат полягає в тому, що неможливо це зробити якимось універсальним способом. Можна застосовувати альтернативні методи розподілу витрат, але не можна сказати, правильні вони чи ні. У певних

обставинах може використовуватися не один метод, а отже, вибір методу розподілу накладних витрат часто є суб'єктивним. Ціль тут – вибрати метод, що дозволяє оцінювати ресурси, спожиті в кожному підрозділі.

Таблиця 6.18 – Найбільш розповсюджені бази розподілу

Витрати	База розподілу
Орендна плата, освітлення, опалення	Площа
Витрати за: – керівництвом роботою їдальні; – відділом обліку часу і заробітної плати	Чисельність службовців
Амортизація і страхування, устаткування і верстатів	Ціна одиниці устаткування і верстатів

Наприклад, використання показника «Виробнича площа» для розподілу витрат на освітлення й опалення має на увазі, що центри витрат (підрозділу) з більшою площею споживають більше освітлення й опалення. Аналогічне використання кількості службовців як бази для розподілу накладних витрат на інспектування припускає, що центри витрат із великою кількістю службовців вимагають великих витрат на інспектування. Кінцевий результат на цьому етапі – розподіл усіх виробничих накладних витрат між виробничими й обслуговуючими підрозділами підприємства.

Перерозподіл накладних витрат центрів витрат обслуговування на центри витрат виробництва. Обслуговуючі підрозділи – це підрозділи, які повинні тим чи іншим способом забезпечувати роботу інших підрозділів, наприклад, складів і відділів технічного обслуговування. Іноді їх називають підрозділами забезпечення. Вони надають послуги, необхідні для нормального функціонування виробничого процесу, але не мають безпосереднього відношення до виробництва продукції. Тому неможливо вважати витрати обслуговуючих підрозділів витратами на продукцію, що проходить через них. Таким чином, ці витрати мають належати до виробничих підрозділів, що фактично виготовляють продукцію. Метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими повинен бути обраний з урахуванням вигоди, яку виробничі підрозділи одержують від функціонування обслуговуючих.

Наприклад, багато компаній розподіляють загальні витрати відділу матеріальних запасів (складів) на виробничі підрозділи на базі кількості вимог на відпуск матеріалів зі складу чи на базі вартості відпущених матеріалів. Аналогічно витрати відділу технічного обслуговування часто розподіляються на базі зареєстрованого часу, відпрацьованого обслуговуючим персоналом у різних виробничих підрозділах. Після того, як витрати обслуговуючих підрозділів розподілені між виробничими підрозділами, можна встановити ставки розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу і за цими ставками накладні витрати вважати витратами на всі продукти, що проходять через різні виробничі підрозділи.

Розрахунок відповідних цехових ставок розподілу накладних витрат для кожного центра. Другий ступінь двоступінчастої процедури – розподіл накладних витрат кожного виробничого підрозділу на продукти, що проходять через цей підрозділ. Найбільш поширені бази розподілу, засновані на кількісних показниках і на обліку часу, протягом якого продукт знаходиться в центрі витрат виробництва (наприклад, годинник) та який фактично відпрацьований основними виробничими робітниками, час роботи верстатів і основного устаткування й основної заробітної плати. У разі використання бази розподілу, заснованої на кількісних показниках, вважається, що продукти «споживають» ресурси центра витрат пропорційно обсягу їхнього виробництва. Для підрозділів, не обладнаних верстатами, як базу розподілу накладних витрат найчастіше використовують час роботи основних виробничих робітників. Це ґрунтується на тому, що накладні витрати виробничого підрозділу тісно пов'язані з часом, фактично відпрацьованим цими робітниками. Для підрозділів, оснащених верстатами, кращою базою розподілу накладних витрат є час роботи верстатів, оскільки основна частина накладних витрат (тобто амортизація устаткування) найбільш тісно пов'язана з часом роботи верстатів.

Таблиця 6.19 – Ставка розподілу накладних витрат

Показники	Складальний цех А	Складальний цех У	Складальний цех З
Накладні, (що розподіляються) витрати, грн.	80 000	160 000	240 000
Час роботи основних виробничих робітників, год	80 000	40 000	10 000
Час роботи верстатів, год	–	–	80 000
Ставка розподілу накладних витрат	1 грн на 1 год	1 грн на 4 год	1 грн на 3 год
–	Праця основних виробничих робітників		

Розподіл накладних витрат центрів на продукти. Якщо вважатимемо, що продукт Х знаходиться 10 год у підрозділі А, 6 год – у підрозділі В і 5 год обробляється на верстатах у підрозділі З, то накладні витрати, розподілені на продукт Х, складуть 49 грн. Розрахунок зроблений таким чином:

1. Складальний цех А: 10 год праці основних виробничих робітників = 10 грн.

2. Складальний цех У: 6 год праці основних виробничих робітників = 24 грн.

3. Складальний цех З: 5 год праці основних виробничих робітників = 15 грн.

Всього: 49 грн.

Зверніть увагу, що коли всі продукти вимагають витрат часу в кожному підрозділі в тому співвідношенні, що й продукт Х (10 : 6 : 5), то немає необхідності аналізу накладних витрат за підрозділами, тому що розподіл накладних витрат за єдиними ставками дасть такий же результат. Однак така ситуація мало зустрічається в організаціях, які випускають різноманітний асортимент продукції.

Приклади виконання процедури розподілу накладних витрат

Використаємо приклад 1 для більш детального розгляду двоступінчастої процедури розподілу накладних витрат. Зі зразка 4.1 видно, що накладні витрати спочатку розподіляються за виробничими й обслуговуючими

підрозділами. Потім витрати обслуговуючих підрозділів (80 000 грн і 100 000 грн) перерозподіляються за виробничими підрозділами. Рядок 2 – це завершення першого ступеня двоступінчастої процедури належності. Як бачимо, на цій стадії всі накладні витрати розподілені на виробничі підрозділи. Розглянемо по черзі кожну зі статей у відомості аналізу накладних витрат зразка 3.10.

Приклад. Маємо загальнозаводські накладні витрати за рік на підприємстві, де є три виробничі підрозділи (два верстатні цехи й один складальний) і два обслуговуючі підрозділи (склад і відділ технічного обслуговування).

Заробітна плата допоміжних робітників і контроль:

- 1) верстатний цех X: 100 000 грн;
- 2) верстатний цех Y: 99 500 грн;
- 3) складальний цех: 92 500 грн;
- 4) склад: 10 000 грн;
- 5) відділ технічного постачання: 60 000 грн.

Всього: 362 000 грн.

Витрати на допоміжні матеріали:

- 1) верстатний цех X: 100 000 грн;
- 2) верстатний цех Y: 100 000 грн;
- 3) складальний цех: 40 000 грн;
- 4) склад: 4 000 грн;
- 5) відділ технічного постачання: 9 000 грн.

Всього: 253 000 грн.

Висвітлення й опалення: 50 000 грн.

Орендна плата і мита: 100 000 грн.

Страховка устаткування: 15 000 грн.

Амортизація устаткування: 150 000 грн.

Страховка будинків: 25 000 грн.

Заробітна плата управлінського персоналу: 80 000.

Всього 420 000.

Разом за всіма попередніми показниками: 1 035 000 грн.

Таблиця 6.20 – Вихідні дані

Показники	Вартість обладнання, грн	Площа, м ²	Кількість працівників	Прод. праця основ. виробництва, осіб	Час роботи робітників, год
Верстатів, год					
Верстатний цех X	8 000 000	10 000	30	200 000	100 000
Верстатний цех Y	500 000	5 000	20	150 000	50 000
Складальний цех	100 000	15 000	30	200 000	
Склад	50 000	15 000	10		
Відділ технічного обслуговування	50 000	5 000	10		
Разом	1 500 000	50 000	100		

З облікових записів відділу технічного обслуговування випливає, що час, витрачений на роботи з технічного обслуговування, проведені в інших підрозділах, складає:

- 1) верстатний цех X: 12 000 грн;
- 2) верстатний цех Y: 8 000 грн;
- 3) складальний цех: 5 000 грн.

Всього: 25 000 грн.

Дані про вартість матеріалів (основних і допоміжних), видані виробничим цехам, складають:

- 1) верстатний цех X: 400 000 грн;
- 2) верстатний цех Y: 300 000 грн;
- 3) складальний цех: 100 000 грн.

Всього: 800 000 грн.

Для розподілу статей накладних витрат, перерахованих у прикладі, між виробничими й обслуговуючими підрозділами, необхідно підготувати відомість аналізу накладних витрат відповідно до зразка 3.10.

Розподіл накладних витрат між виробничими й обслуговуючими підрозділами

Заробітна плата допоміжних робітників і витрати допоміжних матеріалів не можуть належати до конкретних продуктів, але їх можна розподілити за відповідними підрозділами. Тому ці статті безпосередньо належать до підрозділів за фактом. Інші статті, перераховані у відомості аналізу накладних витрат, не можуть безпосередньо належати до підрозділів за фактом. Таким чином, повинен бути встановлений відповідний метод розподілу накладних витрат за підрозділами.

Можемо припустити, що орендна плата і мита, освітлення й опалення, а також страхування будинків співвідносяться із загальною площею будинків, і що частка, що припадає на кожен підрозділ, може бути визначена відповідно до тієї площі, яку вона займає. Приклад показує, що загальна площа фабрики (приміщення) складає 50 000 м², з яких 20 % займає верстатний цех X і ще 10 % – верстатний цех Y. Таким чином, 20 % орендної плати і мита, плати за освітлення й опалення, а також страхування будинків буде припадати на верстатний цех X, і 10 % – верстатний цех Y.

Звичайно вважається, що виплачена страхова премія й амортизація верстатного парку входять у балансову вартість устаткування. Оскільки балансова вартість устаткування верстатного цеху X складає 8/15 балансової вартості всього устаткування, то 8/15 і 5/15 вартості страхування й амортизації устаткування припадає відповідно на цехи X і Y. Можна припустити, що час, який керівництво підприємства витрачає на кожен відділ, відповідає даним про чисельність співробітників цього відділу: якщо у верстатному цеху X працює 30 % усіх співробітників, то 30 % заробітної плати працівників управління припадає на цей цех.

Перерозподіл накладних витрат обслуговуючих підрозділів на виробничі

Ми вже розподілили всі загальнозаводські накладні витрати між виробничими й обслуговуючими підрозділами. Наступний крок – перерозподіл

накладних витрат обслуговуючих підрозділів на виробничі відповідно до тієї частки послуг, яку ці останні одержали. Припустимо, що кількість виданих матеріалів є орієнтовним критерієм тієї користі, що кожне з виробничих підрозділів отримало від функціонування складу. Звідси випливає, що якщо верстатному цеху Х видано 50 % матеріалів, то це складає 50 % всіх витрат складу і вони припадають на цех Х. У відділі технічного обслуговування реєструється час, витрачений персоналом на проведення робіт із технічного обслуговування інших підрозділів, і дані цього обліку є основою для оцінки послуг, отриманих кожним виробничим підрозділом від відділу технічного обслуговування. Якщо з 25 000 год відпрацьованих відділом технічного обслуговування, 12 000 год витрачені на роботи у верстатному цеху Х, то 48 % витрат припадають на цей цех.

Розрахунок ставок розподілу накладних витрат

Отже, загальнозаводські накладні витрати перерозподілені на виробничі підрозділи. Другий ступінь двоступінчастої процедури має на меті встановлення ставок накладних витрат у кожному підрозділі для їхньої належності до продуктів, які проходять через ці підрозділи. Припустимо, що компанія використовує дані про час роботи верстатів як базу розподілу для верстатних цехів і дані про час роботи основних виробничих робітників – для складального цеху. Тоді ставку розподілу накладних витрат розраховуємо за такою формулою:

$$\frac{\text{Цехові накладні витрати}}{\text{Цеховий час основних виробничих робітників}} \cdot \text{чи час роботи верстатів}$$

Таблиця 6.21 – Відомість аналізу накладних витрат

Статті витрат	База розподілу	Всього	Службові відділи			Службові відділи	
			Верстат- ний цех Х, грн	Верстат- ний цех У, грн	Збираль- ний цех, грн	Склад, грн	Технічного обслуговування, грн
1. Заробітна плата допоміжних робітників і контроль.	За фактом	362 000	100 000	99 500	92 500	10 000	60 000
	За фактом	253 000	100 000	100 000	40 000	4 000	9 000
2. Допоміжні матеріали.	Площа	50 000	10 000	5 000	15 000	15 000	5 000
3. Освітлення й опалення.	Площа	100 000	20 000	10 000	30 000	30 000	10 000
4. Орендна плата і мита.	Балансова						
5. Страхування устаткування.	вартість	15 000	8 000	5 000	1 000	500	500
6. Амортизація устаткування.	устаткування						
	Балансова	150 000	80 000	50 000	10 000	5 000	5 000
7. Страхування будинків.	вартість	25 000	5 000	2 500	7 500	7 500	2 500
8. Заробітна плата управлінського персоналу підприємства.	устаткування	<u>80 000</u>					
	Площа	1 035	<u>24 000</u>	<u>16 000</u>	<u>24 000</u>	<u>8 000</u>	<u>8 000</u>
9. Перерозподіл витрат обслуговуючого підрозділу: склад.	Чисельність (1)	000	<u>347 000</u>	<u>288 000</u>	<u>220 000</u>	<u>80 000</u>	<u>100 000</u>
	Вартість виданих матеріалів		40 000	30 000	10 000	80 000	
10. Відділ обслуговування.			<u>48 000</u>	<u>32 000</u>	<u>20 000</u>		<u>100 000</u>
11. Час роботи верстатів і тривалість праці основних виробничих робітників.	Технічна оцінка (2)	<u>=</u>	<u>435 000</u>	<u>350 000</u>	<u>250 000</u>	—	—
12. Ставка накладних витрат на 1 год роботи верстатів.			100 000	50 000	200 000		
13. Ставка накладних витрат на 1 год праці основних виробничих робітників			4,35	7,00	1,25		

Розрахунки виконуємо так:

1. Верстатний цех $X = 100\ 000$ верстато-год = 4,35 грн на 1 верстато-год:

Разом: 435 000.

2. Верстатний цех $Y = 50\ 000$ верстато-год = 7 грн на 1 верстато-год:

Разом: 350 000.

3. Складальний цех = 200 000 год праці = 1,25 грн на 1 верстато-год:

Разом: 250 000.

Накладні витрати порівнюються згодом, але оскільки накладні витрати верстатних цехів переважно орієнтовані на верстати, в розрахунках використовуються верстато-години. Але в складальному цеху роботи на верстатах не виконуються, тому в розрахунках для цього відділу фігурує тривалість (год) праці основних виробничих робітників.

Розподіл накладних витрат на продукти

Кінцевий етап полягає в розподілі накладних витрат за продуктами, що проходить через виробничі підрозділи. Припустимо, що продукт А знаходиться 3 год у верстатному цеху X, 2 год – у верстатному цеху Y, 1 год – у складальному цеху. Тоді накладні витрати, що розподіляються на цей продукт, складають 28,3.

Розрахунок такий:

1. Верстатний цех X: 3 год по 4,35 грн за 1 год.

2. Верстатний цех Y: 2 год по 7 грн за 1 год.

3. Складальний цех: 1 год по 1,25 грн за 1 год.

Розподіл накладних витрат ускладняється, коли обслуговуючі підрозділи обслуговують один одного. У прикладі ми розглядали випадок, коли склад не надає послуг відділу технічного обслуговування, і навпаки. Однак розуміння ситуації, коли обслуговуючі підрозділи роблять послуги один одному, не обов'язкове для знання роботи всього механізму розподілу накладних витрат.

Нормативні ставки накладних витрат

У цьому розділі зробили допущення, що до продукції за звітний період належать фактичні накладні витрати. Проте розрахунок ставок накладних витрат на підставі їхньої фактичної величини за період причиняє низку проблем. По-перше, розрахунок собівартості продуктів повинен бути відкладений до завершення звітного періоду, оскільки ставка накладних витрат не може бути розрахована раніше, але необхідні оперативні дані про собівартість продуктів для щомісячної оцінки запасів чи прибутку для встановлення цін реалізації. По-друге, можна було б думати, що проблема розрахунку часу вирішується шляхом більш частого підрахунку накладних витрат, скажімо, за місяцями, але тут варто заперечити, що велика величина накладних витрат є фіксованою, виробнича діяльність із кожним місяцем змінюється, спричиняючи ще більші зміни ставок накладних витрат.

Приклад. Постійні накладні витрати компанії XYZ складають 240 000 грн на рік, а місячна виробнича діяльність варіює в межах від 4 000 год до 10 000 год. Тому стосовно постійних накладних витрат місячні ставки накладних витрат будуть змінюватися так:

Місячні накладні витрати, грн.	20 000	20 000
Місячне виробництво, год	4 000	10 000
Місячна ставка накладних витрат, за год, грн.	5	2

Постійні накладні витрати залишаються незмінними кожен місяць, але місячне виробництво змінюється через відпустки і сезонні зміни попиту. Таким чином, ставка накладних витрат за 1 год змінюється від 2 грн до 5 грн. Недоцільно допускати, щоб на ідентичні замовлення одного місяця припадало 5 грн на годину, а іншого – 2 грн. Такі нестійкі ставки накладних витрат нетипові для звичайних, нормальних виробничих умов.

Керівництво підприємства фіксує конкретний рівень постійних витрат, виходячи з огляду на прогнозовані потреби виробництва на період більше місяця. Так, зі зміною у виробництві будуть змінюватися і ставки накладних витрат за місяць. Більше того, деякі витрати, наприклад, на ремонтні роботи,

технічне обслуговування й опалення, не рівномірні протягом року. Тому в разі використання місячних ставок накладних витрат ці витрати не будуть припадати безпосередньо на одиницю випущеної продукції. Наприклад, витрати на опалення будуть належати тільки продукції, випущеної взимку.

Середня річна ставка, що базується на співвідношенні всіх накладних витрат за рік, річного обсягу виробничої діяльності, більш повно відбиває звичайне співвідношення сукупних витрат і обсягу продукції, ніж місячна ставка. Необхідно підрахувати нормальну собівартість продукції, що базується на середніх даних про виробництво за тривалий період, а не фактичну собівартість продукції, на яку впливають щомісячні зміни обсягу виробництва. Зважаючи на ці фактори, доцільно встановити нормативну ставку накладних витрат на підставі оцінки річних накладних витрат і даних про виробничу діяльність. Отже, порядок розрахунку, описаний у попередніх темах і застосований для нарахування цехових ставок накладних витрат, повинен ґрунтуватися на розрахункових, а не на фактичних показниках виробничої діяльності.

ТЕМА 7 СИСТЕМА ПЛАНУВАННЯ ТА БЮДЖЕТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

7.1 Поняття і види бюджетів

Як уже зазначалося, основна мета функціонування оперативного контролінгу полягає в систематичному зборі необхідної інформації, її обробленні й підготовці для керівника.

Методичне забезпечення оперативного контролінгу в керуванні підприємством поряд із ціноутворенням, моделюванням здійснюється з допомогою бюджетування.

Відомо, що планування і контроль є необхідною умовою керування підприємством, це процес досягнення мети підприємством відповідно до намічених планів.

Модель структури інструментарію оперативного контролінгу наведена на рисунку 7.1.



Рисунок 7.1 – Модель структури інструментарію оперативного контролінгу

Деталізація довгострокового плану підприємства здійснюється з допомогою бюджетування, що визначає короткострокові завдання в межах загальної стратегії. Продуктом бюджетування є бюджет.

Бюджет – це план діяльності підприємства чи підрозділу в кількісному вираженні (переважно в грошовому). Бюджети охоплюють всі сфери фінансово-господарської діяльності підприємства: виробництво, реалізацію продукції, діяльність допоміжних підрозділів, керування фінансовими потоками. Він відповідає на запитання, який прибуток одержить підприємство в разі того чи іншого варіанту.

Застосування бюджету має низку переваг:

- планування, як стратегічне, так і технічне, допомагає контролювати виробничу ситуацію;
- бюджет є складовою управлінського контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності як організації загалом, так і її підрозділів;
- бюджет є способом координації діяльності різних підрозділів підприємства;
- бюджет – основа для оцінки виконання плану центрами відповідальності, робота менеджерів оцінюється по об'єктах виконання бюджету (порівняння фактичних результатів з даними бюджету показує, куди треба спрямовувати дії менеджерів);
- із допомогою бюджету проводиться аналіз відхилення.

Зазвичай бюджети складають на рік, квартал, місяць. На деяких підприємствах складають так звані «ковзні» бюджети: бюджет, складений на досить довгий період часу (на рік), коректується у процесі виконання. Це дозволяє більш точно враховувати зміни умов, в яких підприємство працює.

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій фірми й оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Які переваги цього процесу? Розробка бюджетів дозволяє:

- забезпечити періодичне планування операцій підприємства, передбачати майбутні проблеми і визначити кращий шлях для досягнення стратегічної мети;
- уникнути анархії, погодити дії й інтереси різних відділів, служб і працівників підприємства;
- менеджерам кількісно обґрунтувати свої плани й усвідомити витрати, пов'язані з їхнім виконанням;
- менеджерам краще оцінити свої дії й знайти загальну мову під час оцінювання запропонованих проєктів;
- оцінити діяльність менеджерів;
- здійснити мотивацію працівників підприємства до досягнення поставленої мети за умови, що вони брали участь у розробці бюджетів і зацікавлені в досягненні встановлених показників.

Види бюджетів і сфера їхнього застосування наведені в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1 – Види бюджетів і сфера їхнього застосування

Сфера діяльності	Види бюджетів	Характер інформації
1. Операційний бюджет: виробництво	Бюджет виробництва	Визначає необхідний запас готової і незавершеної продукції для забезпечення безперебійної роботи підприємства
2. Діяльність структурних підрозділів	Бюджет перехідних запасів	
3. Реалізація	Бюджет реалізації	Визначає прогноз збуту за видами продукції в натуральному вираженні
4. Закупівельна діяльність	Бюджет потреб у матеріалах	Визначає кількість матеріалів, необхідних для виробництва, а також кількість матеріалів, яку необхідно закупити
5. Виробництво	Бюджет витрат на оплату праці	Визначає планові витрати на оплату праці
6. Діяльність структурних підрозділів	Бюджет загальновиробничих витрат Бюджет собівартості продукції	Визначає планові витрати цеху на утримання й експлуатацію устаткування. Визначає витрати на матеріали, зарплату, організацію і підготовку ділянок і цехів з урахуванням зміни запасів НЗП
7. Реалізація	Бюджет комерційних витрат	Визначає витрати на реалізацію продукції, рекламу, дослідження ринку тощо
8. Виробництво	Бюджет загальногосподарських витрат	Визначає суми витрат загальногосподарського характеру
9. Уся фінансово-господарська діяльність підприємства	Бюджет прибутків і збитків	Акумулює інформацію всіх перерахованих вище бюджетів і визначає передбачуваний прибуток
10. Фінансові плани: керування грошовими потоками	План грошових потоків	Визначає величину коштів шляхом розрахунку надходжень і виплат.
	Прогнозний баланс	Трансформує фінансове положення підприємства з погляду припливу і відтоку наявних засобів.
	План капіталовкладень	Визначає передбачувану вартість кожного придбання, збільшення потужностей і терміни витрат

Основні взаємозв'язки бюджетів подані на рисунку 7.2.

7.2 Зміст і етапи розробки бюджетів

Основними етапами розробки бюджетів є:

- доведення основних напрямків розвитку підприємства до особи, яка відповідає за підготовку бюджетів;
- визначення обмежувальних факторів;
- підготовка бюджету реалізації (продажів);
- розроблення першого варіанта бюджетів;
- координація й аналіз першого варіанта бюджету та внесення корективів;
- затвердження бюджетів керівництвом підприємства;
- аналіз та коректування бюджетів відповідно до умов, що змінилися.

Бюджет продажу

Це операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажів, ціну й очікуваний дохід від реалізації кожного виду продукції (товарів, послуг). Оскільки цей документ відображає майбутній продаж, то зрозуміло, що він визначає й обсяг виробництва продукції і витрати різних видів ресурсів (рис. 7.1).

Прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду, а також цін на них розробляють у відділі маркетингу. Обсяг реалізації залежить як від попиту на продукцію, так і від виробничої потужності підприємства.

Для передбачення майбутніх обсягів реалізації застосовують комплексний підхід, що містить дослідження ринку, статистичну інформацію й прогнози фахівців про економічний розвиток галузі й економіки загалом, перспективи цінової політики тощо.

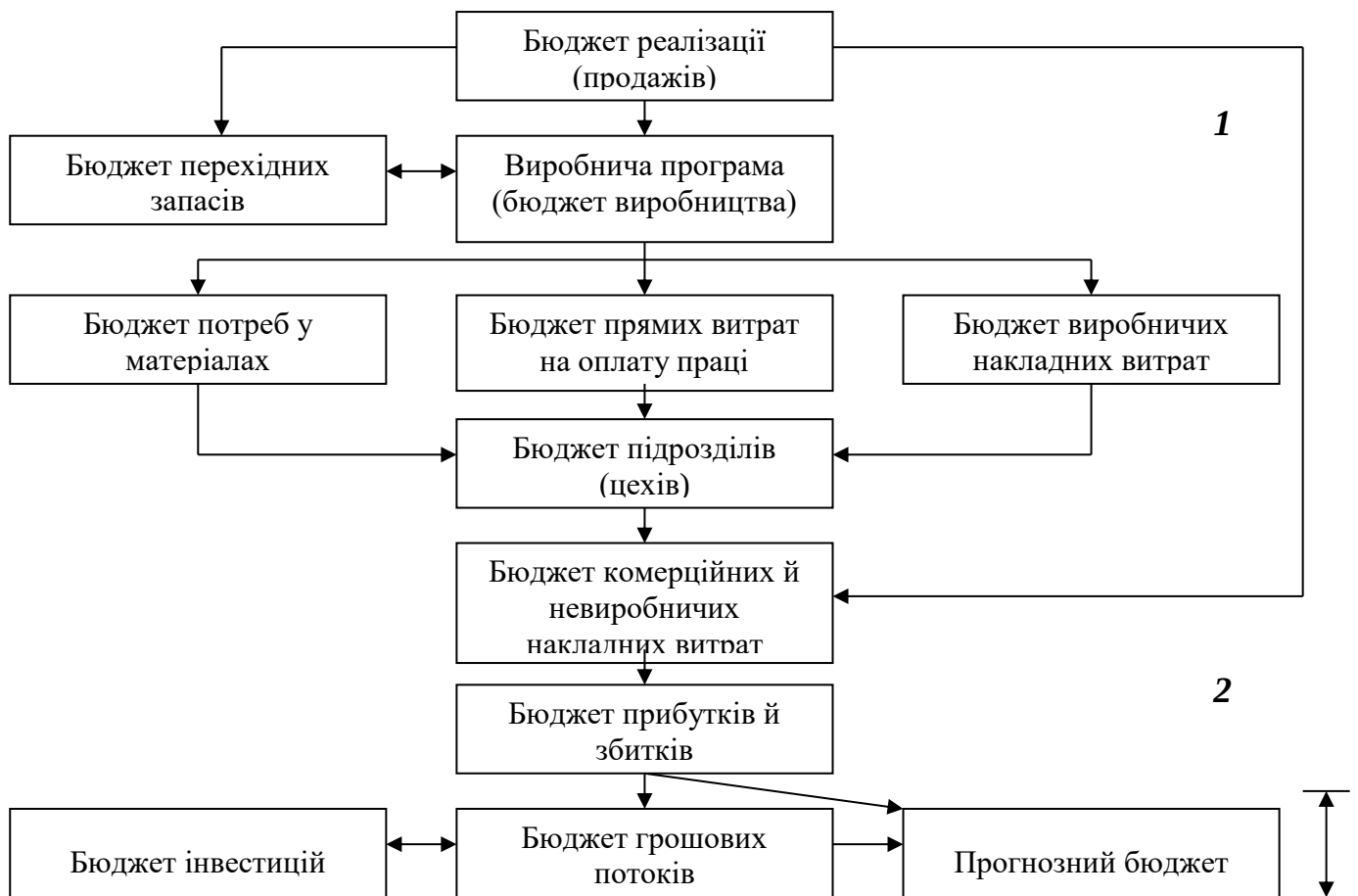


Рисунок 7.2 – Послідовність складання й взаємозв'язок бюджетів:

1 – бюджет поточної діяльності; 2 – фінансові плани

Бюджет виробництва і бюджет перехідних запасів

Це виробнича програма, що має заплановану номенклатуру й обсяг виробництва. Обсяг виробництва впливає з бюджету продажів з урахуванням запланованих запасів готової продукції. Тому бюджет виробництва базується на такій формулі:

$$\text{обсяг виробництва} = \text{обсяг продажу} + \text{З}_{\text{г.п. на кінець періоду}} - \text{З}_{\text{г.п. на початок періоду}}$$

де $\text{З}_{\text{г.п. на кінець періоду}}$ і $\text{З}_{\text{г.п. на початок періоду}}$ – власне запас готової продукції на кінець і початок періоду.

Для забезпечення безперервності виробничого процесу підприємству необхідний деякий запас незавершеної продукції, що може бути визначений за такою формулою:

$$ВП_i = O_{ni} + НЗП_{ki} - НЗП_{ni}, \quad (7.1)$$

де $ВП_i$ – обсяг валової продукції i -го виду;

O_{ni} – обсяг виробництва i -го виду;

$НЗП_{ki}$ і $НЗП_{ni}$ – запас незавершеної продукції i -го виду на кінець і початок періоду.

Бюджет потреб у матеріалах

Це плановий документ, що містить розрахунок кількості матеріалів у бюджетному періоді. Бюджет складають у натуральному і вартісному вираженні. Обсяг закупівель дорівнює різниці між потребою в матеріалах і запасом, що є на підприємстві до початку планового періоду.

З огляду на стандартний розмір партії, періодичність закупівель і середній термін оплати, складають графік оплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів.

Бюджет витрат на оплату праці

Цей бюджет складають на основі даних бюджету виробництва і встановлені норми витрат праці на одиницю продукції і тарифної ставки працівників відповідної кваліфікації.

Бюджет виробничих накладних витрат

Цей бюджет складають на основі виробничої програми, укладених договорів (оренди тощо) і відповідних розрахунків. Сума змінних виробничих накладних витрат у кожному кварталі визначається на основі ставки розподілу.

Для спрощення розрахунків суми окремих статей змінних накладних витрат (зарплата, оренда) розподіляють між кварталами пропорційно загальній сумі накладних витрат (змінних).

Постійні витрати можна умовно порівну розділити за кварталами.

Бюджет собівартості виготовленої й реалізованої продукції
(бюджет цеху)

Цей бюджет зводить воєдино витрати на матеріали, зарплату, накладні витрати ділянок цехів (виготовленої й реалізованої продукції) з урахуванням зміни запасів незавершеності виробництва. Структура бюджету «Собівартість продукції» залежить від того, чи входять постійні витрати до собівартості продукції. У будь-якому випадку необхідно зберегти поділ на постійні й змінні витрати, причому змінні витрати треба вказати окремо для кожного виду продукції.

Бюджет загальних і адміністративних витрат (невиробничих)

Цей бюджет складають шляхом підсумовування бюджетів усіх відділів і служб керування підприємства та його господарського обслуговування.

Бюджет прибутків і збитків

Цей бюджет акумулює в собі інформацію з усіх інших бюджетів: продажу, змінних і постійних витрат, собівартості реалізованої продукції. На цій підставі проводять аналіз і роблять висновок про оптимальність розроблених бюджетів і необхідності коректувань.

Бюджет коштів

Бюджет коштів складають на основі операційних бюджетів і бюджетів капітальних вкладень.

Оскільки не всі витрати і доходи пов'язані з рухом коштів, необхідно визначити їхню суму в грошовому вираженні. Для цього насамперед потрібно виключити амортизаційні відрахування, тому що за ними не треба виплачувати гроші. Після цього треба визначити грошові витрати на виплату зарплати й оплату комунальних послуг.

Бюджетний баланс

Це документ фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій.

Цей бюджет складають на підставі балансу на початок бюджетного року, бюджетів операційних витрат і балансу коштів.

7.3 Порядок розробки бюджетів

Існують два підходи до складання бюджетів: прирістне бюджетування (гнучкі бюджети) і бюджетування з «нуля».

Прирістне бюджетування – це складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. Причому фактичні показники попереднього періоду коректуються з урахуванням цінової і податкової політики держави. Перевагою цього методу є його простота, оскільки він не вимагає значних витрат на розрахунки.

Важливо також підкреслити, що в гнучкому бюджеті вказується ставка змінних витрат на одиницю продукції і приріст змішаних витрат на одиницю приросту обсягу продукції. Ця ставка є нормою, помноженою на ціну.

Постійні витрати виділяються окремо. Гнучкий бюджет якнайкраще підходить для центрів цілком регульованих витрат, а також для центрів виторгу, тому що він показує, яким шляхом керівник, змінюючи обсяг чи випуск реалізації, може впливати на витрати чи виторг.

Бюджетування з «нуля» – це метод, за якого менеджери щоразу повинні обґрунтовувати заплановані витрати так, нібито діяльність здійснюється вперше. Це потребує від кожного бюджетного центру інтенсивного аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вироблення найбільш вигідних напрямків використання ресурсів.

На відміну від прирістного, цей метод дає змогу виявити проблеми і вирішити їх на стадії планування, хоча він вимагає великих витрат часу і засобів.

Складання зведеного бюджету компанії починають із нижнього рівня керування. Це означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб тощо) складають бюджет щодо діяльності, за яку вони відповідають. Потім ці бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому рівні керування (цеху). За свого боку, бюджети цехів узагальнюються в бюджети заводу. На підставі бюджетів виробництва компанії.

Після затвердження зведеного бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовуються до відповідних підрозділів і є підставою для їхнього виконання.

Розглянемо приклад складання бюджетів на прикладі компанії М, що випускає один виріб N.

Таблиця 7.2 – Баланс компанії «М» на 01.01.2023, грн

АКТИВ		ПАСИВ	
Основні засоби		Статутний капітал	7 189 216
– первісна	6 700 000	Нерозподілений прибуток	23 400
– зношення	1 200 000	Кредитори:	
– залишкова вартість	5 500 000	– розрахунки з поставальниками	66 600
Матеріали	59 616		
Готова продукція	264 600	– розрахунки по оплаті праці	210 000
Дебітори	165 000		
Розрахунковий рахунок	1 500 000		
Баланс	7 489 216	Баланс	7 489 216
Примітка. Заборгованість поставальникам: сировина – 46 800 грн, комунальні послуги – 19 800 грн.			

Таблиця 7.3 – Прогноз реалізації та цін

Період	В одиницях і штуках	Ціна за од., грн
2023 I квартал	84 000	36
II квартал	78 000	36
III квартал	108 000	37,5
IV квартал	120 000	39
2024 I квартал	110 000	40
II квартал	130 000	38

Для виготовлення одного виробу необхідно 2 кг сировини за ціною 1,8 грн за 1кг.

Таблиця 7.4 – Запаси сировини і готової продукції на 01.01.2023

Вид запасів	Кількість, шт.
Готова продукція	16 900
Сировина, кг	33 120

Підприємство постійно підтримує залишки запасів на рівні 20 % квартальної потреби, НЗВ немає.

Для виробництва 1-го виробу треба 0,4 год, тарифна ставка робітника 27 грн.

Заплановано такі виробничі накладні витрати (табл. 7.5).

Таблиця 7.5 – Виробничі накладні витрати, грн

Стаття	Постійні витрати	Змінні витрати	Всього
1. Зарплата	480 000	190 000	670 000
2. Оренда	240 000	–	240 000
3. Освітлення й опалення	130 000	30 000	160 000
4. Амортизація	450 000	–	450 000
5. Ремонт і обслуговування устаткування	120 000	480 000	600 000
6. Інші	43 680	90 400	134 080
Всього	1 463 680	790 400	2 254 080

Таблиця 7.6 – Витрати на збут і управління, грн

Стаття	Загальногосподарські витрати	Витрати на збут
Зарплата	1 920 000	96 000
Комісійні	–	3 % від обсягу
Оренда	240 000	30 000
Реклама	–	42 000
Амортизація	72 000	8 000
Комунальні послуги	48 000	–
Відрядження	80 000	24 000
Інше	16 000	28 000

Інша інформація:

1. Податок на прибуток складає 1 577 274 грн і виробляється поквартально.

2. Оплата поточних витрат.

3. Придбання матеріалів – оплата 80 % у поточному кварталі, 20 % – у наступному.

4. Витрати на комунальні послуги – оплата 90 % у поточному кварталі, а 10 % – в наступному.

5. Зарплата – 5 % виплачується в поточному кварталі, а залишок – у першому місяці наступного кварталу.

6. Дивіденди виплачуються в останній день кожного кварталу в сумі 600 000 грн.

7. Підприємство вважає за необхідне постійно мати на рахунку залишок не менше 500 000 грн.

Складаємо послідовно операційні й фінансові бюджети.

Таблиця 7.7 – Бюджет продажів

Показник	Квартал				Всього за рік	Примітка
	I	II	III	IV		
1. Обсяг продажів, шт.	84 000	78 000	108 000	120 000	390 000	
2. Ціна за од., грн	36	36	37,5	39	–	
3. Дохід, грн	3 024 000	2 808 000	4 050 000	4 680 000	14 562 000	$(1 \times 2) = 3$

Таблиця 7.8 – Бюджет виробництва

Показник	Квартал				Примітка
	I	II	III	IV	
1. Обсяг продажів	84 000	78 000	108 000	120 000	
2. Необхідний запас Гпк. М	15 600	21 600	24 000	22 000	$78\,000 \times 0,2 = 15\,600$
3. Запас Гпк. М	16 800	15 600	21 600	24 000	$84\,000 \times 0,2 = 6\,800$
4. Обсяг виробництва	82 800	84 000	110 400	118 000	

Таблиця 7.9 – Бюджет використання матеріалів

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг виробництва, шт.	82 800	84 000	110 400	118 000	395 200
2. Матеріали на одиницю, кг	2	2	2	2	–
3. Потреба в матеріалах, усього, кг	165 600	168 000	220 800	236 000	790 400
4. Середньозважена ціна за кг, грн	1,95	1,95	1,95	1,95	–
5. Витрати на матеріали, грн	322 920	327 600	430 560	460 200	1 541 280

Таблиця 7.10 – Бюджет придбання матеріалів

Показник	Квартал				Усього за рік	Примітка
	I	II	III	IV		
1. Потреба в матеріалах, кг	165 600	168 000	220 800	236 000	790 400	
2. Запас на кінець періоду, кг	33 600	44 160	47 200	45 600	–	$168\,000 \times 0,2 = 33\,600$
3. Загальна потреба, кг	199 200	212 160	268 000	281 600	–	(1 + 2)
4. Початковий запас, кг	33 120	33 600	44 160	47 200	–	
5. Обсяг закупівлі матеріалів, кг	166 080	178 560	223 840	234 400	802 880	

Таблиця 7.11 – Бюджет прямих витрат на оплату праці

Показник	Квартал				Всього за рік	Примітка
	I	II	III	IV		
1. Обсяг виробництва, шт.	82 800	84 000	110 400	118 000	395 200	
2. Витрати праці на одиницю, людино-год	0,25	0,25	0,25	0,25		
3. Загальні витрати праці, людино-год	20 700	21 000	27 600	29 500		[1 × 2]
4. Тарифна ставка за годину, грн	27	27	27	27		
5. Загальні витрати на оплату праці, грн	558 900	567 000	745 200	796 500	2 667 600	[1 × 4]

Таблиця 7.12 – Бюджет виробничих накладних витрат

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1	2	3	4	5	6
Обсяг виробництва, шт.	82 800	84 000	110 400	118 000	395 200
Ставка змінних накладних витрат на одиницю	2	2	2	2	–
Змінні виробничі накладні витрати, грн					
Зарплата	39 808	40 385	53 077	56 730	190 000
Освітлення й опалення	6 285	6 377	8 381	8 957	30 000

Продовження таблиці 7.12

1	2	3	4	5	6
Ремонт і обслуговування устаткування	100 567	102 024	134 089	143 320	480 000
Інші	18 940	19 215	25 253	26 992	90 400
Всього змінних витрат	165 600	168 000	220 800	236 000	790 400
Постійні витрати, грн					
Зарплата	120 000	120 000	120 000	120 000	480 000
Оренда	60 000	60 000	60 000	60 000	240 000
Освітлення й опалення	32 500	32 500	32 500	32 500	130 000
Амортизація	112 500	112 500	112 500	112 500	450 000
Ремонт і обслуговування устаткування	30 000	30 000	3 000	30 000	120 000
Інші	10 920	10 920	10 920	10 920	43 680
Всього постійних витрат, грн	365 920	365 920	365 920	365 920	1 463 680
Всього виробничих витрат, грн	531 520	533 920	586 720	601 920	2 254 080
Примітка 1. Ставка змінних виробничих накладних витрат дорівнює $2 \times (790\,400 / 395\,200)$ на одиницю.					
Примітка 2. Для спрощення розрахунків суми окремих статей змінних накладних витрат розподілені між кварталами пропорційно загальній сумі накладних витрат.					

Таблиця 7.13 – Бюджет собівартості виготовленої продукції, грн

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. НЗП на початок року	–	–	–	–	–
– матеріали	322 920	327 600	430 560	460 200	1 541 280
– зарплата	558 900	567 000	745 200	796 500	2 667 600
– виробничі накладні витрати	531 520	533 920	586 720	601 920	2 254 080
Всього	1 413 430	1 428 520	1 762 480	1 858 620	6 462 960
2. НЗП на кінець періоду	–	–	–	–	–
3. Собівартість виробничої продукції	1 413 430	1 428 520	1 762 480	1 858 620	6 462 960

Таблиця 7.14 – Бюджет собівартості реалізованої продукції, грн

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. Залишок готової продукції на початок періоду	264 600	265 200	367 200	408 000	
2. Виготовлено продукції	1 413 340	1 428 520	1 762 480	1 858 620	6 462 960
3. Залишок готової продукції на кінець періоду	265 200	367 200	408 000	374 000	–
4. Собівартість	1 412 740	1 326 520	1 721 180	1 892 620	6 353 560

Таблиця 7.15 – Бюджет загальногосподарських витрат, грн (загальних і адміністративних)

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
Зарплата	480 000	480 000	480 000	480 000	1 920 000
Оренда	60 000	60 000	60 000	60 000	240 000
Комунальні послуги	12 000	12 000	12 000	12 000	48 000
Амортизація	18 000	18 000	18 000	18 000	72 000
Відрядження	20 000	20 000	20 000	20 000	80 000
Інші витрати	4 000	4 000	4 000	4 000	16 000
Всього	59 400	59 400	59 400	59 400	2 376 000

Таблиця 7.16 – Бюджет витрат на збут

Показник	Квартал				Всього за рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг продаж, грн	3 024 000	2 808 000	4 050 000	4 680 000	14 562 000
2. Ставка змінних накладних витрат на збут (3 %)	3	3	3	3	–
3. Змінні витрати на збут (комісійні)	90 720	84 240	121 500	140 400	436 860
4. Постійні витрати на збут, грн, зокрема	57 000	57 000	57 000	57 000	228 000
– зарплата	24 000	24 000	24 000	24 000	96 000
– орендна плата	10 500	10 500	10 500	10 500	42 000
– комунальні послуги	7 500	7 500	7 500	7 500	30 000
– амортизація	6 000	6 000	6 000	6 000	24 000
– відрядження	2 000	2 000	2 000	2 000	8 000
– інші	7 000	7 000	7 000	7 000	28 000
Усього витрат, грн	147 720	141 240	178 500	197 400	664 860

Таблиця 7.17 – Бюджетний звіт про прибуток

Показник	Сума, грн
Дохід від реалізації	14 562 000 [за табл. 7.7.]
Собівартість реалізованої продукції	6 353 560 [за табл. 7.14.]
Валовий прибуток	8 208 440
Операційні витрати	
– загальногосподарські	2 376 000 [за табл. 7.15.]
– на збут	664 860 [за табл. 7.16.]
– прибуток від основної діяльності	5 167 580
Податок на прибуток	1 577 274
Чистий прибуток	3 590 306
Дивіденди	2 400 000
Нерозподілений прибуток	1 190 306

7.4 Переваги й недоліки бюджетування

Як і будь-яке явище, бюджетування має свої позитивні й негативні сторони.

Переваги бюджетування:

- впливає на мотивацію й настрій колективу;
- дозволяє координувати роботу підприємства загалом;
- аналіз бюджетів дозволяє вчасно вносити коригувальні зміни;
- дозволяє вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів;
- дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів;
- сприяє процесам комунікацій;
- допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль в організації;
- дозволяє співробітникам-новачкам зрозуміти «напрямок руху» підприємства, допомагаючи у такий спосіб їм адаптуватися в новому колективі;
- слугує інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

Недоліки бюджетування:

- різне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад, бюджети не завжди здатні допомогти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, не завжди відбивають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни умов; крім того, не всі менеджери мають достатню підготовку для аналізу фінансової інформації);
- складність і дорожняча системи бюджетування;
- якщо бюджети не доведені до кожного співробітника, вони практично ніяк не впливають на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються як засіб для оцінки діяльності працівників і відстеження їхніх помилок;
- бюджети потребують від співробітників високої продуктивності праці; зі свого боку, співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати своє

навантаження тощо, що призводить до конфлікту, призводить до стану пригніченості, страху, а отже, знижує ефективність роботи;

– суперечність між досяжністю цілей та їхнім стимулюючим ефектом: якщо досягти поставлених цілей легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення продуктивності; якщо досягти цілей складно, – стимулюючий ефект зникає, оскільки ніхто не вірить у можливість досягнення цілей.

Крім того, у процесі бюджетування на підприємство чатують труднощі:

- політичні інтриги, що можуть вплинути на розподіл ресурсів;
- конфлікти між менеджерами підрозділів і відділом контролінгу;
- завищення потреб у ресурсах;
- поширення помилкової інформації про бюджети неформальними каналами.

Наступним етапом контролінгу діяльності підприємств є розрахунок і аналіз відхилень фактичних результатів від значень, зафіксованих у бюджетах.

ТЕМА 8 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УХВАЛЕННЯ ОПЕРАТИВНИХ РІШЕНЬ

8.1 Основи ухвалення управлінських рішень

Для досягнення поставлених перед підприємством цілей його керівництву необхідно постійно ухвалювати різноманітні рішення, які стосуються як поточної діяльності, так і майбутньої стратегії розвитку.

Як зазначалося вище, ухвалення рішень – одна з функцій процесу управління. Тому за своєю суттю управлінське рішення є певним директивним актом, який має цілеспрямований вплив на об'єкт управління і заснований на аналізі вірогідної інформації, що характеризує конкретну управлінську ситуацію, визначає цілі та містить конкретну програму дій.

Зі свого боку, процес ухвалення рішень розглядається насамперед як процедура вибору між різними альтернативами. Термін «альтернатива» – це один з існуючих варіантів дій для одержання запланованого результату оптимальним шляхом. Ми вже зверталися до цього поняття, коли вивчали

аналіз «витрати – обсяг діяльності – прибуток». Рішення, яке аналізувалося, було пов'язано зі структурою витрат підприємства і полягало у визначенні рівня діяльності для двох альтернатив із різним співвідношенням постійних та змінних витрат, необхідного для одержання встановленої величини прибутку. Отже, ухвалити рішення означає вибрати з деякої множини варіантів лише один, який відповідає потребам досягнення поставленої перед підприємством мети. Проте, інколи просто необхідно впорядкувати (класифікувати) всі можливі варіанти за певними критеріями. Тому процес ухвалення рішень можна розглядати у вузькому значенні як вибір найкращої з можливих альтернатив та у широкому розумінні – як упорядкування існуючих альтернатив.

Загалом управлінські рішення класифікують за ознаками, які подані на рисунку 8.1.

Ухвалення стратегічних рішень передбачає вибір стратегії, що забезпечить установаження довгострокових конкурентних переваг підприємства. Такі рішення пов'язані передусім із капітальними внесками й поширюються на значний період часу (понад п'ять років).



Рисунок 8.1 – Загальна класифікація управлінських рішень

Ухвалення тактичних та операційних рішень пов'язано з вибором альтернативи, наслідки впровадження якої проявляються негайно або через короткий проміжок часу. У подальшому обмежимося аналізом операційних рішень, оскільки ухвалення тактичних і стратегічних рішень вимагає спеціальних методів та процедур.

Операційні рішення часто називають поточними або короткостроковими. Але незважаючи на досить обмежений термін їхньої дії (до року або в межах операційного циклу), їх обов'язково необхідно узгоджувати зі стратегічними цілями підприємства. Наприклад, господарюючий суб'єкт виробляє потенційно збитковий товар для збереження своєї частки ринку або так званої повної продуктової лінії, оскільки збитковий товар дозволяє реалізовувати інші види продукції (поєднані продукти). Крім того, ухвалення поточних рішень має багато обмежень, наприклад, неможливість точно визначити стадію життєвого циклу товару. Отже, віддавати перевагу операційним рішенням над стратегічними нераціонально, хоч необхідно зазначити, що часто замість того, щоб спрямовувати свої зусилля на досягнення стратегічних цілей, окремі менеджери вирішують завдання максимізації прибутку в короткостроковій перспективі, оскільки від рівня фінансового результату, що відображається в бухгалтерській звітності підприємства, залежить їхній особистий дохід.

Загальна класифікація операційних (поточних) рішень подана на рисунку 8.2. Найпоширенішими серед них є:

- рішення стосовно спеціального замовлення;
- рішення щодо розширення чи скорочення діяльності;
- рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх зовні;
- рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів;
- рішення стосовно методу визначення ціни продукту (послуги).



Рисунок 8.2 – Класифікація операційних управлінських рішень

Рішення стосовно спеціального замовлення означає прийняття чи відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції чи надання послуг, ціна яких пропонується нижче за звичайну ціну або навіть менше за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг). При цьому у підприємства є вільні виробничі потужності.

Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності. Сегментом може виступати продукція, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства.

Рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх зовні полягає у встановленні вигідніших умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.

Необхідність ухвалення рішення щодо управління в умовах обмежених ресурсів зумовлена існуванням певних факторів, які

обмежують виробництво або реалізацію продукції (послуг). Наприклад, для виготовлення різних видів продукції може застосовуватися те обладнання, робочі можливості (кількість машино-годин праці) якого обмежені. Тому перед підприємством постає завдання визначити оптимальну виробничу програму, яка дозволить отримати максимальний прибуток за існуючих обмежень.

Рішення стосовно ціноутворення є обов'язковою умовою здійснення підприємницької діяльності, оскільки прибутковість бізнесу безпосередньо залежить від встановлення оптимальної ціни продажу за існуючих величини витрат, комбінації та обсягу продажу. Тому одне з основних питань управління діяльністю підприємства полягає у встановленні ціни, яка забезпечила б задовільний рівень рентабельності.

Під технологією ухвалення рішень в економічній літературі зазвичай розуміють певну послідовність етапів. Рациональна технологія повинна надати всім потрібним для досягнення мети діям чіткої й зрозумілої форми з метою як мінімізації можливих помилок, так і застосування спеціально створених прийомів для одержання найкращого результату. У найпростішому вигляді технологію ухвалення рішення подають у вигляді таких трьох кроків (рис. 8.3.).

Кількість етапів, протягом якого ухвалюється та впроваджується рішення в практичній діяльності, може коливатися від трьох до десяти. Детальніший цикл цього процесу показано на рисунку 8.4.

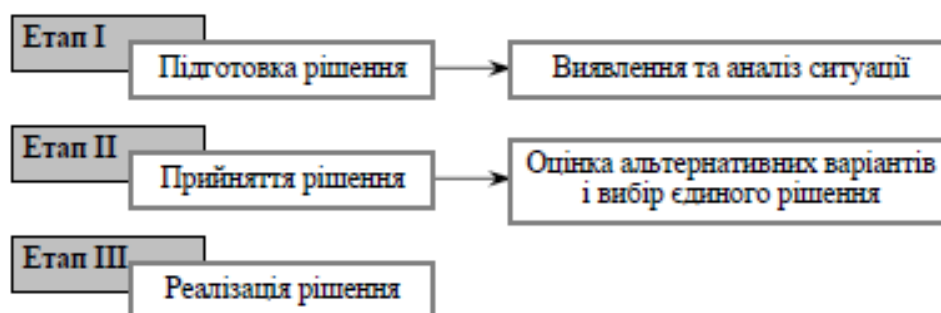


Рисунок 8.3 – Загальні етапи процесу ухвалення рішень

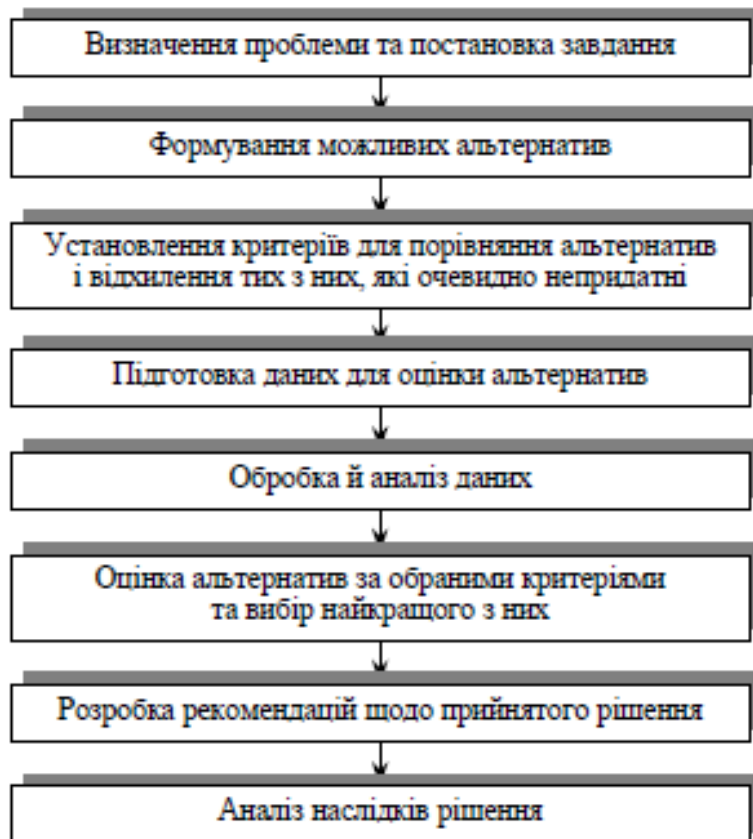


Рисунок 8.4 – Етапи процесу ухвалення рішень

Одним із найвідповідальніших етапів підготовки та ухвалення рішень є правильне розуміння проблеми й чітка постановка завдання, тому що на всі подальші дії особи, яка ухвалює рішення, суттєво впливає форма, в якій сформульовано питання або проблеми.

Під час визначення можливих варіантів подальших дій можуть виникнути такі типові ситуації:

- існування двох альтернатив, з яких одна передбачає збереження існуючої ситуації, тоді як друга спрямована на її зміну;
- здійснення вибору з кількох альтернатив, відмінних від існуючого стану речей, одного варіанта, який дозволяє досягти поставленої мети;
- рішення, яке передбачає вибір понад двох альтернативних шляхів дій, що одночасно відповідають вихідним умовам.

Тому збирається та аналізується вся інформація, яка стосується справи.

У вигляді критеріїв, за якими оцінюватимуться визнані альтернативи, може виступати досить широкий спектр показників як кількісного, так і якісного характеру. Наприклад, критеріями вибору легкового автомобіля для адміністративних потреб виступають стиль, надійність, економічність. Іншими прикладами критеріїв є рентабельність продукції, загальний маржинальний дохід, зовнішня привабливість продукції, часове поширення наслідків альтернативи тощо. В останні роки поширюється теорія аргументів, коли з допомогою комп'ютерної техніки всі дані, зібрані експертами, аналізуються з допомогою двох критеріїв – «так» і «ні». У разі необхідності вибору варіанта серед кількох альтернатив у подальшому може виникнути проблема інформаційного перевантаження. Саме тому перед тим як перейти до збору даних, необхідно здійснити первісний аналіз усіх альтернатив на предмет їхньої доцільності та економічності, щоб відразу відмовитися від найбільш неефективних. Порівняння альтернатив можна успішно провести, застосувавши інструменти аналізу «витрати – обсяг діяльності – прибуток».

Приклад. Підприємство «Дивина» щомісяця виготовляє і реалізує 450 од. продукції, використовуючи при цьому лише 75 % виробничого потенціалу. Звіт про фінансові результати підприємства за таких умов наведено в таблиці 8.1.

Керівництво зацікавлене в максимальному завантаженні виробничих потужностей. Цієї мети можна досягти двома шляхами:

- альтернатива 1 – знизити ціну продажу на 5 % та додатково витратити на рекламу 5 000 грн;
- альтернатива 2 – здійснити масштабну рекламну акцію вартістю 15 000 грн.

Отже, для визначення невдалого варіанта проаналізуємо, як кожна з альтернатив вплине на точку беззбитковості. Тобто основним критерієм, за яким альтернатива може бути відхилена, виступає властивий їй критичний обсяг діяльності. Всі розрахунки подані в таблиці 8.2.

Таблиця 8.1 – Дані про доходи та витрати підприємства «Дивина»

Показник	Сума, грн
Виторг від реалізації	144 000
Основні матеріали	27 000
Основна заробітна плата	36 000
Змінні виробничі накладні витрати	20 700
Постійні виробничі накладні витрати	9 000
Адміністративні витрати	18 000
Витрати на збут (залежать від обсягу реалізації)	13 500
Прибуток	19 800

Як видно з таблиці 8.2, в результаті впровадження другої альтернативи точка беззбитковості вища, ніж у першій. Таким чином, подальший збір інформації та її аналіз необхідно проводити лише щодо першої альтернативи.

Таблиця 8.2 – Порівняльний аналіз двох альтернатив

Показник	Існуюча ситуація	Альтернатива 1	Альтернатива 2
Ціна продажу, грн	$144\,000 / 450 = 320$	$320 \times 0,95 = 304$	320
Змінні витрати на одиницю, грн	$(27\,000 + 36\,000 + 20\,700 + 13\,500) / 450 = 216$	216	216
Загальні постійні витрати, грн	$9\,000 + 18\,000 = 27\,000$	$27\,000 + 5\,000 = 32\,000$	$27\,000 + 15\,000 = 42\,000$
Маржинальний дохід на одиницю, грн	$320 - 216 = 104$	$304 - 216 = 88$	104
Точка беззбитковості, од.	$27\,000 / 104 = 260$	$32\,000 / 88 = 364$	$42\,000 / 104 = 404$

На наступному етапі аналітична група з допомогою спеціальних бухгалтерських процедур і звітності має накопичити певний масив інформації за кожним альтернативним варіантом, що залишився після первісного відбору. При цьому бажано, щоб максимальна кількість інформаційних блоків даних не перевищувала десять. Кількісні фактори визначаються грошовими потоками, тобто прямо пов'язані з надходженням та вибуттям грошових коштів. Крім кількісних показників, за кожною альтернативою необхідно встановити також якісні фактори, оскільки інколи вага останніх переважає значення перших (наприклад, престиж підприємства, моральні обов'язки перед клієнтами, надійність постачальника тощо). Хоч якісні чинники зазвичай не можна

виміряти, проте для їхньої оцінки можна застосувати спеціальні критерії. Так, канадські автори з метою порівняння значущості цих факторів пропонують використовувати чотири шкали їх вимірювання:

- номінальну;
- порядкову;
- інтервальну;
- співвідношення.

Отже, економічна оцінка існуючих альтернатив має проводитися за обома вказаними напрямками, навіть якщо відомо, що врахування якісних чинників призведе до зростання загальних витрат на шляху до поставленої мети.

ТЕМА 9 КОНТРОЛІНГ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЄКТІВ

9.1 Особливості контролінгу інвестиційних проєктів

У складі механізму інвестиційного менеджменту важлива роль надається системам і методам внутрішнього інвестиційного контролю (контролінгу).

Внутрішній інвестиційний контроль – це організований підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації усіх управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності з метою реалізації інвестиційної стратегії.

Створення систем внутрішнього контролю є індивідуальною складовою побудови усієї системи управління підприємством із метою забезпечення його ефективності. Системи внутрішнього контролю створюються на підприємстві за лінійним чи функціональним принципом або одночасно поєднують в собі обидва ці принципи. Основою цих систем є поділ контрольних обов'язків між окремими службами і менеджерами. У цих традиційних системах внутрішнього контролю органічним складником виступає система інвестиційного контролю, яка спрямована на здійснення контрольних дій щодо інвестиційних проєктів.

Інвестиції (від англ. «investments») – всі види майнових, матеріальних та інтелектуальних цінностей, вкладених в об'єкти підприємництва та інші види

діяльності, внаслідок чого створюється прибуток або досягається певний соціальний ефект.

Інвестиції – розміщення капіталу з метою отримання прибутку. Інвестиції є важливою частиною сучасної економіки. Від кредитів інвестиції відрізняються ступенем ризику для інвестора (кредитора) – кредит і відсотки необхідно повертати в обумовлені терміни незалежно від прибутковості проєкту, інвестиції (інвестований капітал) повертаються і приносять дохід тільки в прибуткових проєктах. Якщо проєкт збитковий – інвестиції можуть бути втрачені повністю або частково.

Інвестиції – грошові кошти, цінні папери, інше майно, зокрема майнові права, інші права, що мають грошову оцінку та вкладаються в об'єкти підприємницької та (або) іншої діяльності з метою отримання прибутку і (або) досягнення іншого корисного ефекту.

Інвестиційна діяльність – вкладення інвестицій і здійснення практичних дій з метою отримання прибутку і (або) досягнення іншого корисного ефекту.

Інвестиційним проєктом називається план або програма заходів, пов'язаних зі здійсненням капітальних вкладень із метою отримання прибутку. Термін «інвестиційний проєкт» можна розглядати як комплект документів, що містять плани, мету майбутньої інвестиційної діяльності або як комплекс дій, робіт, послуг, управлінських операцій, спрямованих на досягнення сформульованої мети. Інвестиційна стратегія будь-якого підприємства складається з розробки й впровадження кількох інвестиційних проєктів.

Інвестиційний проєкт – це довгострокове вкладення грошових та інших ресурсів з метою одержання економічної вигоди. Для оцінки цієї вигоди необхідно мати систему економічних розрахунків, що базується на концепції контролінгу.

Контролінг інвестицій містить систему моніторингу, оцінки і контролю процесу виконання інвестиційних проєктів із метою вироблення управлінських рішень, що дозволяють найкращим чином досягти поставлених цілей.

Головне завдання контролінгу інвестицій полягає у досягненні цілей підприємства у сфері інвестиційної діяльності.

До складу основних напрямків діяльності інвестиційного контролінгу належать такі:

- планування і координація інвестиційної діяльності в рамках стратегічного й оперативного планування на підприємстві;
- реалізація інвестицій (проект – контролінг);
- контроль за реалізацією інвестицій, який містить поточні перевірочні розрахунки, а також контроль бюджету інвестиційного проекту.

Інвестиційний контролінг – це спроба так охопити всі аспекти інвестиційної діяльності, щоб мати можливість вчасно виявити слабкі місця та вжити заходів для уникнення кризи, яка загрожує успішній реалізації інвестиційної стратегії підприємства. Алгоритм здійснення контролінгу інвестиційних проектів поданий у таблиці 9.1.

Розглянемо 5 основних етапів створення системи контролінгу інвестицій.

I етап. Вибір інвестиційного проекту відповідно до цілей і стратегії підприємства передбачає визначення мети проекту, виявлення характеру, ступеня впливу зовнішнього і внутрішнього середовища на досягнення цілей.

II етап. Вибір критеріїв аналізу досягнення цілей. Якщо проект має на меті декілька цілей, можливе використання системи критеріїв. Важливо відразу ж з'ясувати, які параметри впливають на вибрані критерії та які існують важелі впливу, спрямовані на їх досягнення.

Таблиця 9.1 – Алгоритм контролінгу інвестиційних проектів

Аналіз зовнішнього середовища	Аналіз внутрішнього середовища
Обґрунтування вибраного інвестиційного проекту	
Визначення планового кінцевого результату	
SWOT-аналіз	
Визначення відхилень фактичних показників від планових, причин виникнення відхилень, виявлення відповідальних осіб за кожним підрозділом	
Визначення ступеня впливу відхилень на кінцевий результат інвестиційного проекту	
Ухвалення управлінських рішень	

III етап. Розробка критеріїв досягнення цілей і підконтрольних показників для кожного центру відповідальності. Тут враховуються можливості та повноваження менеджерів, що очолюють центри відповідальності.

IV етап. Організаційне проєктування контролінгу інвестицій. Для цього розробляється система звітності проєкту, що має фіксувати планові та фактичні показники за станом робіт, термінами, витратами. У ній також мають бути вказані відхилення фактичних значень від планових.

V етап. Розробка і впровадження системи документообігу. Дозволяє здійснювати попередній та поточний контроль за відхиленнями.

9.2 Методи оцінки інвестиційних проєктів

Існують різні системи показників ефективності інвестиційної діяльності, а також методи їх оцінки. Основні методики визначення ефективності управління інноваційною діяльністю підприємств та реалізації інвестиційних проєктів подані на рисунку 9.1.

Методи оцінки ефективності, запропоновані в методичних рекомендаціях Державного інноваційного фонду України, передбачають визначення ефективності загальнодержавної, комерційної та бюджетної. Вони мають оцінювати показники інноваційних проєктів під час конкурсного їх порівняння.

Загальнодержавна ефективність враховує витрати й досягнуті результати, зокрема з точки зору їхньої соціальної значущості, екологічної та продовольчої безпеки держави. Ці показники не завжди можна визначити в грошовій формі, але їх врахування в окремих випадках може стати найбільш вагомим фактором інноваційних змін:

$$E_{zd} = \frac{D_n}{K_e} \cdot 100 \%, \quad (9.1)$$

де E_{zd} – загальнодержавна ефективність;

D_n – величина приросту виробленого національного доходу;

K_e – капітальні вкладення за всіма джерелами фінансування, що спричинили цей приріст.

Комерційна ефективність на рівні окремої галузі оцінює фінансові результати підприємств для інвесторів. Традиційно визначається за розрахунком співвідношення витрат, необхідних для впровадження інноваційних заходів, надходжень протягом їхнього життєвого циклу, які формуються за рахунок отримання й продажу більшого обсягу якісної продукції:

$$E_{ком} = \sum_{t=0}^T (D_t - B_t) \cdot a_t, \quad (9.2)$$

де T – розрахунковий рік;

D_t – результат у t -й рік;

B_t – витрати в t -й рік;

a_t – коефіцієнт дисконтування, який враховує фактор часу і може бути обраний у діапазоні 0,15–0,20 відносних одиниць.

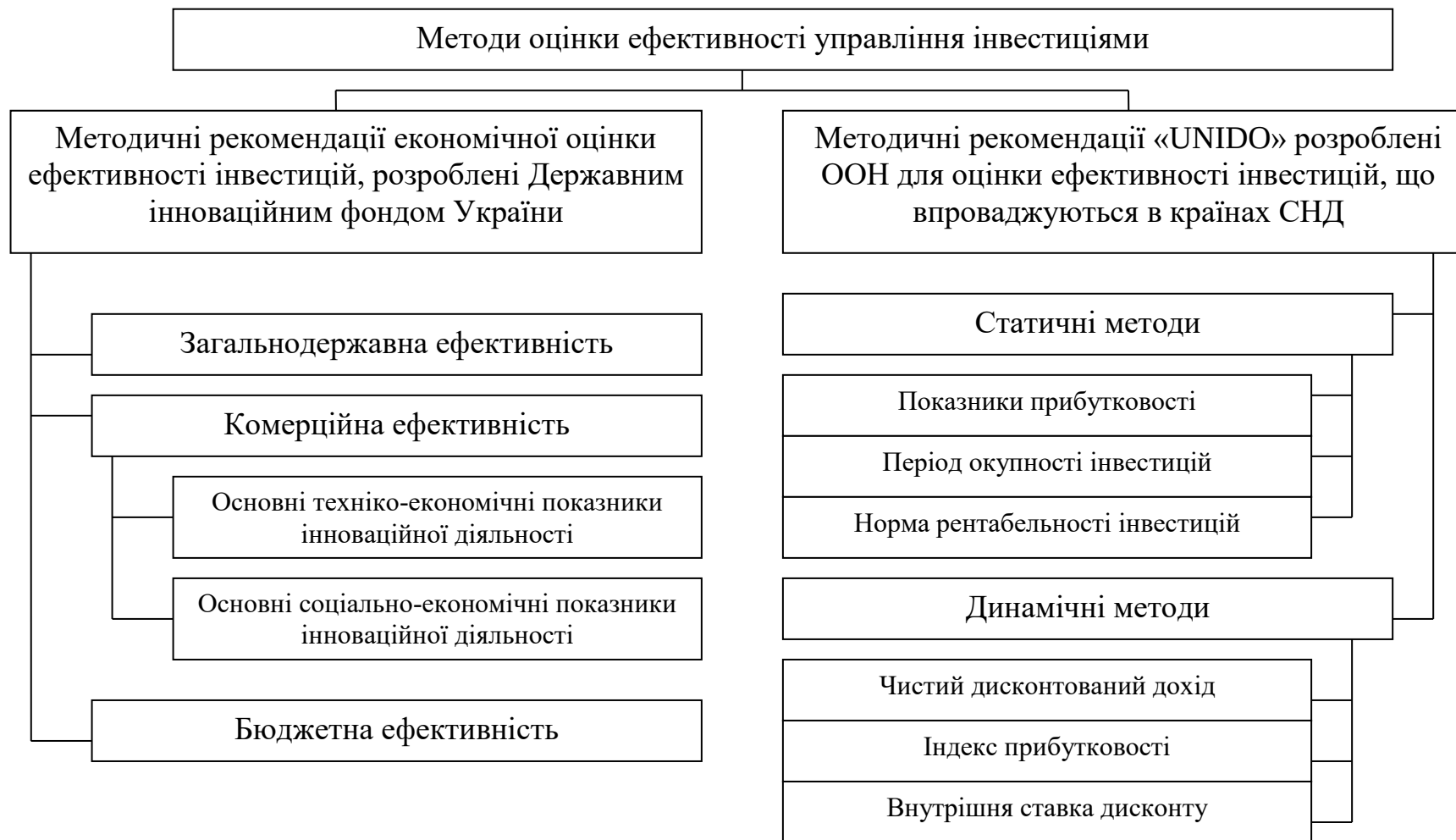


Рисунок 9.1 – Методи оцінки ефективності управління інвестиційними проєктами

Бюджетна ефективність відображає вплив інвестиційно-інноваційних перетворень в управлінні підприємствами та їх подальшим розвитком на бюджет країни, на податки і рентні платежі, на плату за користування землею, водою й іншими природними ресурсами, доходи від ліцензування, митні податки під час транспортування продукції за кордон.

$$E_{\sigma} = (H_n + H_{ПДВ} + H_{акц} + H_{ФЗП} + H_{ін}) - \sum B_{ін}, \quad (9.3)$$

де H_n – надходження до бюджету додаткової величини податку на прибуток від реалізації інвестиційного проєкту;

$H_{ПДВ}$ – надходження до бюджету додаткової величини податку на додану вартість від реалізації інвестиційного проєкту;

$H_{акц}$ – надходження до бюджету додаткової величини акцизного збору від реалізації інвестиційного проєкту;

$H_{ФЗП}$ – надходження до бюджету додаткової величини відррахувань з фонду оплати праці від реалізації інвестиційного проєкту;

$H_{ін}$ – надходження до бюджету додаткової величини інших податків і зборів від реалізації інвестиційного проєкту;

$B_{ін}$ – витрати з бюджету на реалізацію інвестиційного проєкту.

Наступним методом обґрунтування ефективності впровадження інвестиційних проєктів, є метод запропонований структурним підрозділом ООН із проблем промислового розвитку UNIDO (United Nations Industrial Development Organization). Цей комплекс методів стосується насамперед економічної оцінки інвестицій, потрібних для впровадження і реалізації запланованих інновацій з урахуванням зміни вартості (дисконтування) вкладень у часі (рис. 9.1).

Статичні методи містять показники прибутковості, окупності та рентабельності інвестицій.

Сумарний прибуток визначається як різниця між сукупними вартісними результатами і витратами, що зумовлені реалізацією інвестиційно-інноваційного проєкту:

$$\Pi_{\Sigma} = \sum_{t=0}^m (H_t - B_t), \quad (9.4)$$

де Π_{Σ} – сумарний прибуток;

H_t – вартісна оцінка результатів (доходів), отриманих під час реалізації інвестиційно-інноваційного проєкту протягом t -років;

B_t – сукупні витрати під час реалізації інвестиційно-інноваційного проєкту протягом t -років;

m – кількість часових інтервалів.

Рентабельність інвестиційно-інноваційної діяльності пропонується оцінювати з допомогою індексу рентабельності:

$$I_p = \frac{\sum_{t=0}^T D_t \cdot a_t}{\sum_{t=0}^T B_t \cdot a_t}. \quad (9.5)$$

Індекс рентабельності тісно пов'язаний із показником комерційної ефективності. Якщо інтегральний ефект $E_{ком}$ позитивний, то індекс рентабельності $I_p > 1$ (інвестиційно-інноваційний проєкт вважається ефективним), коли $I_p < 1$ – неефективним.

Норма рентабельності a_t – це та норма дисконту, за якої величина дисконтованих доходів за певну кількість років дорівнює інвестиційним вкладенням.

$$D = \sum_{t=0}^T \frac{D_t}{1 + a_t}. \quad (9.6)$$

$$K = \sum_{t=0}^T \frac{B_t}{1 + a_t}, \quad (9.7)$$

де D – загальний результат інвестиційно-інноваційної діяльності (дисконтовані доходи);

K – загальні капітальні (інвестиційні) вкладення.

Період окупності T_0 є одним із найбільш розповсюджених показників оцінки інвестиційно-інноваційної діяльності. Термін окупності – це час, протягом якого можуть окупитися інвестиції в інновацію з урахуванням початкових капітальних вкладень:

$$T_0 = \frac{B}{D}, \quad (9.8)$$

де T_0 – період окупності;

B – загальні інвестиційні витрати.

Динамічні показники оцінки інвестиційно-інноваційної діяльності містять чистий дисконтований дохід, індекс прибутковості та внутрішню ставку дисконту.

Дисконтований дохід розраховується за такою формулою:

$$Ч_{дд} = \sum_{t=1}^T \frac{H_{\phi}^t}{(1+a_t)^t} - \sum_{t=1}^T \frac{B_{\phi}^t}{(1+a_t)^t}, \quad (9.9)$$

де H_{ϕ}^t – фінансові надходження періоду t ;

B_{ϕ}^t – фінансові витрати періоду t ;

a_t – норма дисконту.

Індекс дохідності відображає відношення суми дисконтованих фінансових надходжень від впровадження інвестиційно-інноваційного проєкту (H_{ϕ}) до суми дисконтованих фінансових витрат на реалізацію інвестиційно-інноваційного проєкту:

$$I_d = \frac{\sum_{t=1}^T \frac{H_{\phi}}{(1+a_t)}}{\sum_{t=1}^T \frac{B_{\phi}}{(1+a_t)}}. \quad (9.10)$$

Внутрішня ставка дисконту передбачає умову, коли сума дисконтованих надходжень дорівнює сумі дисконтованих витрат:

$$\sum_{t=1}^T \frac{H_{\phi}^t}{(1+a_t)^t} = \sum_{t=1}^T \frac{B_{\phi}^t}{(1+a_t)^t}. \quad (9.11)$$

Методика UNIDO передбачає оцінювання інвестиційної привабливості інноваційних проєктів і визначення переваг одних проєктів над іншими.

9.3 Критерії оцінки інвестиційних проєктів у контролінгу

У системі управління реальними інвестиціями оцінка ефективності інвестиційних проєктів складає один із найбільш відповідальних етапів. Критерії, що використовуються для оцінки інвестиційних проєктів, повинні відображати головні аспекти й умови їх реалізації. У разі значного різноманіття їх можна об'єднати у групи (рис. 9.2):

- традиційні;
- із дисконтуванням грошових потоків.

До традиційних критеріїв оцінки інвестиційних проєктів у контролінгу належать:

- *окупність капіталовкладень* – термін, протягом якого відбувається повернення капітальних вкладень у вигляді прибутку;
- *рентабельність капіталовкладень* – визначення відношення прибутку до суми капіталовкладень.

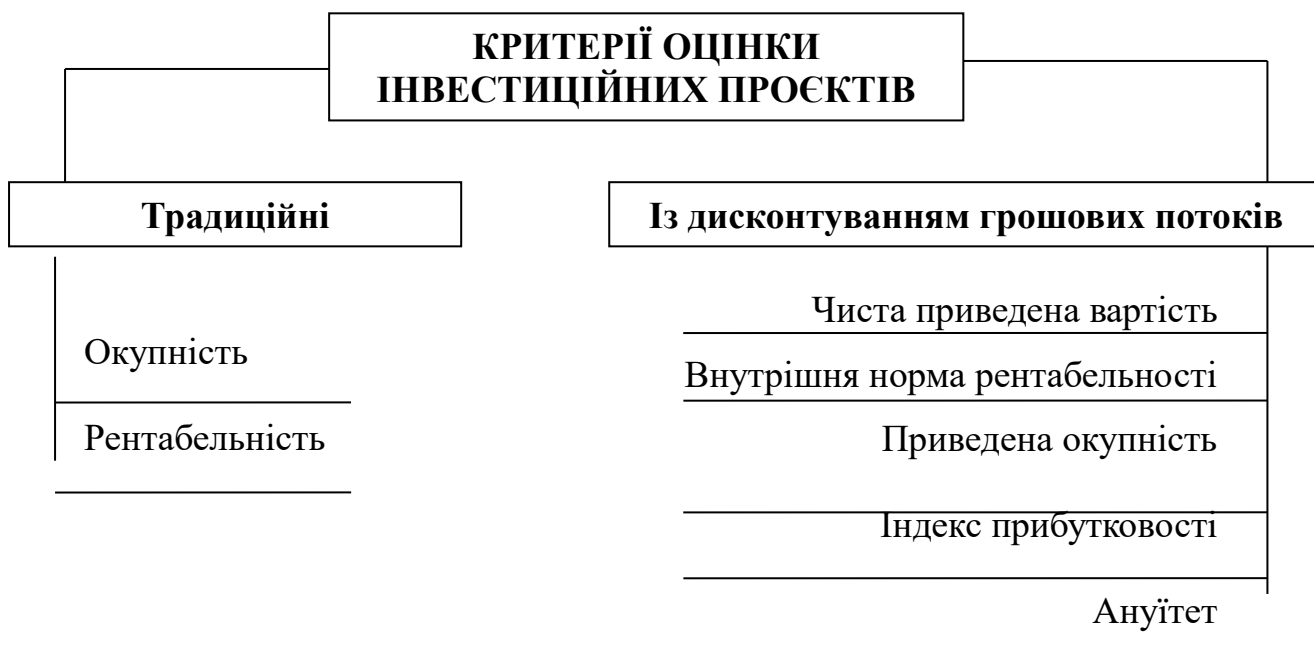


Рисунок 9.2 – Критерії оцінки інвестиційних проєктів

Дисконтування – це процедура визначення сьогоденної вартості майбутніх грошових потоків з урахуванням фактора часу.

Критеріями оцінки інвестиційних проєктів із дисконтуванням грошових потоків є:

1. *Чиста приведена вартість (NPV)* – сума приведених вартостей всіх грошових доходів і витрат. Чисту приведену вартість інвестиційного проєкту можна визначити як максимальну суму, яку може заплатити фірма за можливість інвестувати кошти в цей проєкт без погіршення свого фінансового становища.

2. *Внутрішня норма рентабельності (IRR)* – ставка дисконтування, за якої чиста приведена вартість інвестицій дорівнює нулю. Внутрішня норма рентабельності інвестиційного проєкту не має бути меншою за деякий мінімум, який фірма для себе вибирає. Внутрішню норму рентабельності можна подати як ставку відсотка, яку може заплатити інвестор, не втративши при цьому грошей.

3. *Приведена окупність* показує, в який момент часу чиста приведена вартість інвестиції стане рівною нулю. Різниця між довжиною життєвого циклу інвестицій і строком приведеної окупності є часом, коли проєкт є економічно вигідним.

4. *Індекс прибутковості (PI)* – відношення приведеної вартості всіх грошових доходів за інвестиційним проєктом до приведеної вартості інвестиційного капіталу. Індекс прибутковості показує, яку економічну вигоду матиме інвестиційний проєкт на кожну витрачену гривню.

5. *Ануїтет* – послідовність однакових грошових потоків, що постійно повторюються.

Таким чином, важливою умовою підвищення ефективності інвестиційної діяльності підприємств є ухвалення рішення щодо доцільності вкладення інвестиційних коштів, що базуються на їхньому обґрунтуванні з використанням економіко-математичних моделей та застосуванні сучасних методів оцінювання ефективності інвестиційних проєктів.

Розроблення інвестиційних проєктів здійснюється в умовах невизначеності. Це насамперед пов'язано з недосить повною інформацією, на основі якої розробляється інвестиційний проєкт. Ця проблема частково усувається у подальшій роботі над проєктом шляхом отримання додаткової інформації та внесення змін у розроблену інвестиційну документацію. Тому доки інвестиційні розрахунки здійснюються в умовах невизначеності, існує вірогідність настання несприятливих ситуацій, які можуть призвести до зниження ефективності проєкту або до виникнення додаткових витрат.

Зважаючи на це, для ухвалення правильного інвестиційного рішення необхідно не тільки визначити розмір очікуваного прибутку, а й оцінити ризикованість інвестиційних рішень шляхом встановлення та кількісного визначення проєктного ризику, характеру його впливу на результати впровадження інвестиційних проєктів та ступеня покриття очікуваного прибутку, передбачуваного ризику.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрушків Б. М., Основи менеджменту: методологічні положення та прикладні механізми / Б. М. Андрушків, О. С. Кузьмін. – Підручник для студ. – 3-є вид., перероб. та доп. – Тернопіль : Лілея, 1997. – 291 с.
2. Бланк І. А. Управління активами / І. А. Бланк. – Київ : Ніка-Центр, 2000. – 720 с.
3. Борух В. О. Економічна статистика : навч. посіб. / В. О. Борух, Р. В. Алямкін. – Київ : Ліра-К, 2006. – 318 с.
4. Брітченко І. Г. Контролінг : навч. посіб. / І. Г. Брітченко, А. О. Князевич. – Рівне : Волинські обереги, 2015. – 280 с.
5. Гавва В. Н. Потенціал підприємства : формування та оцінювання : навч. посіб. / В. Н. Гавва, Е. А. Божко. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 224 с.
6. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – Київ : ЦУЛ, 2018. – 400 с.
7. Гуляєва Н. Оцінка ефективності проекту впровадження автоматизованої системи контролінгу / Н. Гуляєва, В. Верещагін, А. Головченко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2004. – № 4. – С. 27–37.
8. Давидович І. Є. Бюджетування як інструмент оперативного контролінгу / І. Є. Давидович // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2004. – № 4. – С. 156–162.
9. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. / І. Є. Давидович. – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 264 с.
10. Дериколенко О. М. Управління інноваційними ризиками на малих та середніх промислових підприємствах : монографія / О. М. Дериколенко. – Суми : Вид-во Вінниченко М. Д., 2011. – 144 с.
11. Діденко В. М. Менеджмент : підручник / В. М. Діденко. – Київ : Кондор, 2008. – 584 с.

12. Обґрунтування господарських рішень та оцінювання ризиків : навч. посіб. / Л. І. Донець, О. В. Шепеленко, С. М. Баранцева, [та ін.] ; за заг. ред. Л. І. Донець. – Київ : Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.
13. Іванілов О. С. Економіка підприємства : підручник / О. С. Іванілов. – Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 728 с.
14. Ілляшенко С. М. Економічний ризик : навч. посіб. / С. М. Ілляшенко. – 2-е вид., допов., перероб. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 220 с.
15. Ільїна С. Б. Контролінг процесів господарської діяльності в харчовій промисловості : навч. посіб. / С. Б. Ільїна, Т. С. Журба. – Київ : Професіонал, 2008. – 592 с.
16. Калайтан Т. В. Контролінг : навч. посіб. / Т. В. Калайтан. – Львів : Новий Світ. – 2008. – 252 с.
17. Кайлюк Є. М. Контролінг : навч. посіб. (для студентів 4 курсу денної і 5 курсу заочної форм навчання спеціальності 7.050201 «Менеджмент організацій») / Є. М. Кайлюк. – Харків : ХНАМГ, 2004. – 223 с.
18. Контролінг : навч. посіб. / Г. О. Швиданенко, В. В. Лаврененко, О. Г. Дерев'янка, Л. М. Приходько ; Мін-во освіти і науки України ; КНЕУ. – Київ : КНЕУ, 2008. – 264 с.
19. Менеджмент : навч. посіб. / Г. Є. Мошек, Ю. В. Поканєвич, А. С. Соломко, А. В. Семенчук ; заг. ред. Г. Є. Мошека. – Київ : Кондор, 2009. – 392 с.
20. Немцов В. Д. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. / В. Д. Немцов, Л. Є. Довгань. – Київ : ТОВ «УВПК», 2004. – 559 с.
21. Осовська Г. В. Основи менеджменту : навч. посіб. / Г. В. Осовська. – Київ : Кондор, 2003. – 556 с.
22. Партин Г. О. Фінансовий контролінг : навч. посіб. / Г. О. Партин, Р. І. Задерецька. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 232 с.

23. Пасічник В. Г. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. / В. Г. Пасічник, О. В. Акіліна. – Київ : Центр навчальної літератури, 2005. – 256 с.
24. Портна О. В. Контролінг : навч. посіб. / О. В. Портна. – Львів : «Магнолія-2006», 2008. – 240 с.
25. Птащенко Л. О. Фінансовий контролінг : навч. посіб. / Л. О. Птащенко, В. В. Сержанов. – Київ : «Центр учбової літератури», 2021. – 344 с.
26. Пушкар М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія / М. Пушкар, Р. Пушкар ; М-во освіти і науки України, Терноп. академія народ. господ. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
27. Терещенко О. Фінансовий контролінг : навч. посіб. / О. Терещенко, Н. Бабяк. – Київ : КНЕУ, 2013. – 407 с.
28. Фаріон І. Д. Управлінський облік : навч. посіб. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – Київ : ЦУЛ, 2017. – 792 с.
29. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
30. Цигилик І. І. Контролінг : навч. посіб. у схемах і таблицях / І. І. Цигилик ; М-во освіти і науки України, ін-т менеджменту та економіки Галицька академія. – Київ : Центр навчальної літератури, 2004. – 74 с.
31. Шепітко Г. Ф. Контролінг : навч. посіб. / Г. Ф. Шепітко. – Київ : Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – 136 с.
32. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій : навч. посіб. / Ю. П. Яковлев. – Київ : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
33. Яцура В. В. Менеджмент : навч. посіб. / В. В. Яцура, О. П. Жук. – Львів : Видавничий центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2008. – 444 с.

Електронне навчальне видання

ВОЛКОВА Мілиця В'ячеславівна

КОНТРОЛІНГ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

(для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти всіх форм навчання зі спеціальності 073 – Менеджмент)

Відповідальний за випуск *М. А. Браташ*

Редактор *Б. О. Хільська*

Комп'ютерне верстання *М. В Волкова, І. В. Волосожарова*

План 2024, поз. 116Л

Підп. до друку 20.08.2026. Формат 60 × 84/16.

Ум. друк. арк. 8,5.

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Чорноглазівська, 17, Харків, 61002.

Електронна адреса: office@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 8386 від 14.07.2025.