

Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю.Мороз,  
Н.І. Цегельник

# УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК



Міністерство освіти і науки України  
Житомирський національний агроекологічний університет  
Житомирське обласне об'єднання громадської організації  
"Спілка економістів України"

**Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю.Мороз,  
Н.І. Цегельник**

# *Управлінський облік*

**Підручник**

*Затверджено  
Міністерством освіти і науки  
України як підручник для  
студентів вищих навчальних закладів*

**Житомир 2015**

**УДК 631.157:631.162**  
**ББК 65.052.232**  
**Ц 14**

*Рецензенти:*

**А.М. Герасимович**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри менеджменту банківської діяльності Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, м. Київ

**О.М. Петрук**, доктор економічних наук, професор, Відмінник освіти України, декан факультету обліку і фінансів, завідувач кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету, м Житомир

**В.О. Шевчук**, доктор економічних наук, професор, перший проректор, професор кафедри аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту, м. Київ

*Затверджено Міністерством освіти і науки України  
як підручник для студентів вищих навчальних закладів  
Лист №1/11-5606 від 18.03.13 р.*

**Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І.**

Ц 14 Управлінський облік [Текст]: Підручник / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз., Н. І. Цегельник – Житомир: ПП “Рута”, 2015. – 632 с.

ISBN 978-617-581-236-5

У підручнику розкривається програмний матеріал з теорії і практики управлінського обліку на підприємстві. З позиції комплексного підходу до планування, обліку, звітності і аудиту розглянуті методологічні й організаційні засади формування інформаційних ресурсів для прийняття управлінських рішень щодо діяльності підприємства.

Викладення матеріалу супроводжується прикладами, які створюють передумови для самостійних міркувань і творчих дискусій.

Підручник розрахований на широке коло користувачів – від студентів економічних спеціальностей до аспірантів та докторантів, викладачів, науковців і практичних працівників: власників і керівників підприємства, економістів, фінансистів, бухгалтерів, аудиторів, фахівців із статистики, державної податкової служби і контролю, фінансових аналітиків, персоналу центрів відповідальності суб'єктів господарювання.

**УДК 631.157:631.162**  
**ББК 65.052.232**

ISBN 978-617-581-236-5

© Ю.С. Цал-Цалко, 2015  
© Ю.Ю. Мороз, 2015  
© Н.І. Цегельник, 2015

## *Зміст*

<i>Від авторів</i> .....	6
<i>Модуль I. Теоретичні основи організації управлінського обліку на підприємстві</i> .....	9
<i>Розділ 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку</i> .....	9
1.1. Сутність та функціональна роль управлінського обліку в діяльності підприємства.....	9
1.2. Об'єкти, суб'єкти і користувачі інформаційних ресурсів управлінського обліку.....	21
1.3. Організація управлінського обліку на підприємстві.....	32
<i>Розділ 2. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку</i> .....	43
2.1. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку при формуванні системи інформаційних ресурсів підприємства... ..	43
2.2. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку в системі бухгалтерських рахунків.....	52
2.3. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку в системі звітності.....	63
<i>Розділ 3. Склад витрат підприємства</i> .....	92
3.1. Економічний зміст витрат підприємства.....	92
3.2. Об'єкти обліку витрат підприємства.....	98
3.3. Економічний механізм формування витрат в обліковому процесі підприємства.....	106
<i>Розділ 4. Класифікація і поведінка витрат</i> .....	144
4.1. Класифікація витрат підприємства.....	144
4.2. Групування витрат за економічними елементами.....	149
4.3. Формування витрат за статтями калькуляції.....	155
4.4. Поведінка витрат в процесі господарської діяльності (по об'єктах).....	174
<i>Розділ 5. Формування і використання доходів підприємства</i> .....	177
5.1. Джерела отримання доходів на підприємстві.....	177
5.2. Економічний механізм формування доходів підприємства.....	184
5.3. Використання доходів підприємства.....	198
<i>Модуль II. Система обліку витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності підприємства</i> .....	207
<i>Розділ 6. Методи обліку і калькулювання витрат</i> .....	207
6.1. Методи обліку витрат.....	207
6.2. Калькулювання об'єктів підприємницької діяльності.....	225
6.3. Особливості формування витрат і калькулювання об'єктів діяльності допоміжних виробництв.....	260
<i>Розділ 7. Облік і калькулювання за змінними витратами</i> .....	279
7.1. Склад і економічний механізм формування змінних витрат... ..	279
7.2. Організація обліку елементів змінних витрат.....	282
7.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за змінними витратами.....	290

<i>Розділ 8. Облік і калькулювання за повними витратами.....</i>	<i>302</i>
8.1. Склад і економічний механізм формування повних витрат.....	302
8.2. Організація обліку елементів повних витрат.....	306
8.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за повними витратами.....	308
<i>Розділ 9. Облік і калькулювання за нормативними витратами.....</i>	<i>314</i>
9.1. Поняття та економічний механізм розрахунку нормативних витрат.....	314
9.2. Організація обліку за нормативними витратами.....	320
9.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за нормативними витратами.....	325
<i>Розділ 10. Калькулювання собівартості об'єктів діяльності підприємств за видами економічної діяльності.....</i>	<i>337</i>
10.1. Калькулювання об'єктів діяльності підприємств олійно-жирової промисловості.....	337
10.2. Калькулювання собівартості об'єктів діяльності сільськогосподарських підприємств.....	353
10.3. Калькулювання об'єктів діяльності на підприємствах громадського харчування.....	373
<i>Модуль III. Забезпечення та контроль безбиткової діяльності підприємства.....</i>	<i>379</i>
<i>Розділ 11. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....</i>	<i>379</i>
11.1. Характеристика взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....	379
11.2. Оцінка рівня безбитковості підприємства.....	390
11.3. Механізм моделювання витрат, чистого доходу і прибутку підприємства.....	405
<i>Розділ 12. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.....</i>	<i>427</i>
12.1. Оцінка корисності інформації для прийняття управлінських рішень.....	427
12.2. Характеристика релевантного підходу в управлінських рішеннях.....	437
12.3. Використання релевантного підходу в господарських ситуаціях.....	445
<i>Розділ 13. Бюджетування і контроль.....</i>	<i>466</i>
13.1. Бюджетування і контроль як інструмент управління.....	466
13.2. Механізм бюджетування діяльності підприємства.....	476
13.3. Побудова системи внутрішньогосподарського контролю для прийняття ефективних управлінських рішень.....	481
<i>Модуль IV. Формування інформаційних ресурсів для прийняття управлінських рішень за центрами відповідальності та в системі рахунків бухгалтерського обліку.....</i>	<i>519</i>

<i>Розділ 14. Облік і контроль за центрами відповідальності.....</i>	<i>519</i>
14.1. Поняття та класифікація центрів відповідальності.....	519
14.2. Організація обліку за центрами відповідальності.....	524
14.3. Організація контролю за центрами відповідальності.....	535
<i>Розділ 15. Формування витрат та доходів на рахунках бухгалтерського обліку.....</i>	<i>557</i>
15.1. Бухгалтерський облік витрат на формування активів підприємства.....	557
15.2. Бухгалтерський облік витрат на створення і реалізацію об'єктів у процесі господарської діяльності підприємства.....	572
15.3. Бухгалтерський облік доходів від реалізації об'єктів діяльності підприємства.....	588
<i>Розділ 16. Управлінський облік формування витрат за об'єктами оподаткування.....</i>	<i>598</i>
16.1. Економічний механізм формування податкових платежів.....	598
16.2. Управлінський облік формування витрат в процесі оподаткування прибутку.....	609
16.3. Управлінський облік і контроль податкових платежів підприємства.....	616
<i>Список літератури.....</i>	<i>630</i>



### ***Управлінський облік – захищає від бідності і допомагає в досягненні мети***

Діяльність підприємств в умовах ринкової економіки зумовила розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. Такий поділ прикладної частини обліку є доцільним, а дискусійним може залишатися лише склад фінансового і управлінського обліку.

В умовах створення та впровадження ефективних методів управління, які регулюються ринковими відносинами, облікова інформація стає головною передумовою ефективного господарювання та засобом управління діяльністю підприємств.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, які забезпечують суцільне, повне і безперервне відображення всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві для підготовки і оприлюднення інформації про його результати діяльності та фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку.

Управлінський облік – це сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття ефективних управлінських рішень. Синонімами управлінського обліку є внутрішній облік, внутрішньогосподарський облік, виробничий облік, аналітичний, господарський облік.

Управлінський облік передбачає формування інформаційних ресурсів, в результаті яких визначаються сценарії заходів для розв'язання проблем господарської діяльності й одержання бажаного розвитку, як підприємства в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності.

Відтак, метою пропонованого підручника є формування теоретичних знань та практичних навичок і вмінь з методики ведення управлінського обліку.

Підручник складається із 16 тем, котрі згруповано в 4 модулі, які повністю відповідають вимогам нормативного змісту курсу і забезпечують виконання галузевого стандарту вищої освіти щодо освітньо-професійної програми підготовки фахівців з галузі знань «Економіка та підприємництво» спеціальності «Облік і аудит».

Водночас, висвітлюючи зміст окремих питань управлінського обліку, автори враховували особливості сучасного стану розвитку підприємств України та подавали власне тлумачення багатьох мікроекономічних явищ, категорій і показників. До останніх належить нова парадигма сучасного управління і управлінського обліку в умовах диверсифікації розвитку економіки через оцінку економічного потенціалу і ринкової вартості підприємства.

Розгляд питань управлінського обліку в підручнику розпочинається з обґрунтування його функціональної ролі, предмета, об'єктів, користувачів,

організації і методичного забезпечення, а також концептуальної схеми процесу пізнання господарської діяльності підприємства, яка відтворює механізм формування доходів і витрат.

У темі 2 з'ясовується взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку та методика формування інформації для управління в системі рахунків бухгалтерського обліку.

У двох наступних темах розглядаються питання класифікації, складу і поведінки витрат. Особливу увагу приділено економічному механізму формування витрат в обліковому процесі підприємства. Оскільки діяльність господарюючої системи – це єдність формування і використання коштів за грошовими потоками, то у темі 5 обґрунтована модель системи управління щодо процесу формування і використання доходів підприємства.

У темах 6, 7, 8, 9 і 10 розглядаються важливі інструменти обліку і калькулювання об'єктів діяльності підприємства, щодо змінних, постійних і нормативних витрат.

Відтак, у наступній темі подано матеріал щодо аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, оцінки стану і забезпечення беззбитковості підприємства, яка дозволяє забезпечити економічне зростання і фінансову стійкість господарської діяльності. Тема 12 присвячена аналізу релевантності інформації для прийняття управлінських рішень та його використання в господарських ситуаціях. У темі 13 особливу увагу приділено механізму бюджетування діяльності підприємства та побудові системи внутрішньогосподарського контролю для прийняття ефективних управлінських рішень.

Тема 14 присвячена висвітленню питань організації обліку і контролю за центрами відповідальності підприємства. У темі 15 автори нагадують про систему бухгалтерського обліку витрат та доходів і визначають її місце в системі управління підприємством.

Завершує підручник тема, в якій розглядаються питання формування податкових платежів в системі управлінського обліку і внутрішньогосподарського контролю.

Особливість підручника полягає в тому, що всі теми висвітлені відповідно до діючих в Україні нормативних положень планування, бухгалтерського обліку, аудиту, фінансової, статистичної і податкової звітності.

Підручник підготовлено на основі концептуальних засад функцій управління підприємством: планування, організації, мотивації і контролювання.

Водночас, підручник є продовженням розробок авторів, що були опубліковані в навчальних посібниках «Фінансова звітність підприємства та її аналіз», «Економіка підприємства», «Витрати підприємства», «Аудит», «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності», «Фінансовий аналіз» і монографія «Статистичний аналіз фінансової звітності: теорія, практика та інтерпретація», «Стан і розвиток економічного потенціалу аграрного та промислового секторів національного господарства України», «Моніторинг економічного потенціалу підприємства: теорія, методологія, організація», «Обліково-аналітичне забезпечення моніторингу економічного



потенціалу підприємства».

Запропонований підручник дозволяє використовувати кредитно-модульну систему планування та організації навчального процесу.

Під кредитно-модульною системою слід розуміти таку модель організації навчального процесу, яка ґрунтується на поєднанні модульно-рейтингових технологій навчання із системою спеціальних освітніх одиниць (залікових кредитів). Характерною ознакою впровадження модульно-рейтингових технологій в навчальний процес є розподіл навчального матеріалу на модулі та застосування накопичувальних систем оцінювання знань студентів.

Оцінка засвоєння навчального матеріалу з курсу «Управлінський облік» здійснюється в розрізі чотирьох змістовних модулів: «Теоретичні основи організації управлінського обліку на підприємстві»; «Система обліку витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності підприємства»; «Забезпечення та контроль беззбиткової діяльності підприємства»; «Формування інформаційних ресурсів для прийняття управлінських рішень за центрами відповідальності та в системі рахунків бухгалтерського обліку».

Кожний модуль має вагову величину оцінки, яка визначається навчальною програмою, виходячи із підсумкової 100-бальної шкали.

Підсумкова оцінка засвоєння студентом курсу «Управлінський облік» визначається як інтегральна рейтингова оцінка за всіма змістовними модулями. При цьому студент, який протягом семестру набрав необхідну кількість балів, має низку переваг:

- ✓ не складати екзамен і отримати підсумкову оцінку залежно від набраної кількості балів за рейтингом;
- ✓ з метою підвищення власного рейтингу складати екзамен;
- ✓ вільно розпоряджатися часом, відведеним у графіку навчального процесу на складання екзамену з курсу «Управлінський облік».

Суттєвою особливістю впровадження кредитно-модульної системи є те, що студент, який не набрав протягом семестру достатньої кількості балів, обов'язково повинен складати екзамен. Разом з тим, він може бути допущеним до складання екзамену лише за умови попереднього виконання обов'язкового переліку завдань, передбачених навчальним графіком з курсу „Управлінський облік”.

Стимулювання систематичної самостійної роботи студентів протягом всього семестру дає змогу підвищити рівень об'єктивності оцінювання знань студентів та підсилити здорову конкуренцію в навчанні.

Наведені у підручнику цифрові дані є умовними і не можуть бути використані як довідковий матеріал.

Автори висловлюють глибоку вдячність рецензентам (д.е.н., проф. А.М. Герасимовичу, д.е.н., проф. О.М. Петруку, д.е.н., проф. В.О. Шевчуку) за слушні зауваження та побажання в процесі написання підручника.

Відгуки, зауваження та пропозиції щодо поліпшення змісту й структури підручника просимо надсилати на адресу: 10008, м. Житомир, бульвар Старий, 7, кім. 98.

## **МОДУЛЬ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

### **РОЗДІЛ 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

*1.1. Сутність та функціональна роль управлінського обліку в діяльності підприємства*

*1.2. Об'єкти, суб'єкти і користувачі інформаційних ресурсів управлінського обліку*

*1.3. Організація управлінського обліку на підприємстві*

#### **1.1. Сутність та функціональна роль управлінського обліку в діяльності підприємства**

Підприємство – це самостійний суб'єкт господарювання, що створюється для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Отже, вже в самому понятті підприємства розкривається, що прибуток є нормативно визначеною категорією, а досягнення економічних та соціальних результатів є категорією оціночною, яка лежить у площині соціальної відповідальності підприємства за формування його економічного потенціалу через усвідомлення і реалізацію нової комбінації факторів виробництва, інвестування і забезпечення цим можливостей економічного зростання.

На сучасному етапі трансформаційних процесів ключовими факторами диверсифікації підприємства стають інвестиційність, інноваційність, конкурентоспроможність і ефективність.

Інвестиційність визначається можливістю фінансування виробничої програми підприємства, що виконується на основі наявних ресурсів та потребою їх приросту на додаткове створення об'єктів діяльності і збільшення потенціалу господарюючої системи у майбутньому. Виробнича програма підприємства формується сукупністю об'єктів діяльності (товарів, продукції, робіт, послуг) за їх видами і технологіями.

Інноваційність підприємства передбачає введення у його діяльність будь-якого нового або значно вдосконаленого продукту (товару, роботи, продукції або послуги) або процесу, нового методу маркетингу або нового організаційного методу, організації робочих місць або зовнішніх зв'язків. Інновації мають на меті зниження собівартості виробництва або витрат з доставки продукції, підвищення її якості, формування нових або значно поліпшених продуктів та збільшення доходів і доданої вартості підприємства.

Розрізняють чотири типи інновацій: продуктові, процесові, маркетингові й організаційні. Продуктовою інновацією є впровадження в

процес господарювання товару або послуги, що є новими або значно поліпшеними за їх властивостями або способами використання. Процесова інновація є впровадженням нового чи значно поліпшеного способу виробництва або доставки продукту. Сюди входять значні зміни в технології, виробничому устаткуванні і/або програмному забезпеченні. Маркетингова інновація є впровадженням нового методу продажу, включаючи значні зміни в дизайні або упаковці продукту, його складуванні, просуванні на ринок або в призначенні продажної ціни, і націлені на краще задоволення потреб споживача, відкриття нових ринків або завоювання нових позицій для продукції підприємства на ринку з метою збільшення обсягу продажу. Організаційна інновація є впровадженням нового організаційного методу в діяльності підприємства, в організації робочих місць або зовнішніх зв'язків. Організаційні інновації спрямовуються на підвищення ефективності діяльності підприємства за допомогою скорочення виробничих і адміністративних витрат, підвищення задоволеності персоналу станом своїх робочих місць (і тим самим продуктивності праці), розширення доступу до нетоварних активів (таких, як некодифіковані знання із зовнішніх джерел) або зменшення витрат на постачання.

Конкурентоспроможність – комплексна порівняльна характеристика підприємства, яка відображає рівень переваг сукупності показників оцінки його можливостей, що визначають успіх на ринку за певний проміжок часу стосовно діяльності конкурентів.

Ефективність діяльності підприємства характеризується зв'язком між кількістю використаних ресурсів і обсягом отриманого чистого доходу. Збільшення обсягів господарювання при даному обсязі ресурсів означає підвищення ефективності їх використання. І навпаки, зменшення обсягів чистого доходу, який одержують із даної величини залучених ресурсів, свідчить про зменшення ефективності їх використання.

Ефективне використання ресурсів передбачає досягнення їх повної зайнятості і повного обсягу створення об'єктів господарської діяльності. Повна зайнятість означає використання для господарювання усіх наявних ресурсів. У підприємства не повинно бути ресурсів, які не використовуються. Однак використання усіх наявних ресурсів не гарантує певного рівня ефективності. Слід ще забезпечити повний обсяг господарської діяльності, що означає використання ресурсів так, щоб вони найповніше задовольняли потреби всіх учасників діяльності підприємства. Якщо підприємство не досягло повного обсягу господарювання, то кажуть, що ресурси недовикористовуються.

Повний обсяг господарювання формується за наявності двох видів ефективності – розподільчої та виробничої. Розподільча ефективність означає, що ресурси залучають до виробництва саме тих об'єктів господарювання, які найбажаніші й найпотрібніші для підприємства. Повний обсяг виробництва передбачає досягнення виробничої

ефективності, тобто використання найсучаснішої технології, яка забезпечує максимальну віддачу від ресурсів та виробництва об'єктів господарювання з найнижчими витратами.

Одержати ефект дозволяє продаж об'єктів діяльності підприємства, що мають конкурентну перевагу. Отриманий після реалізації товару дохід, що включає ефект, знову надходить у господарюючу систему, яка створила конкурентну перевагу для збільшення економічного потенціалу (рис. 1.1.1).

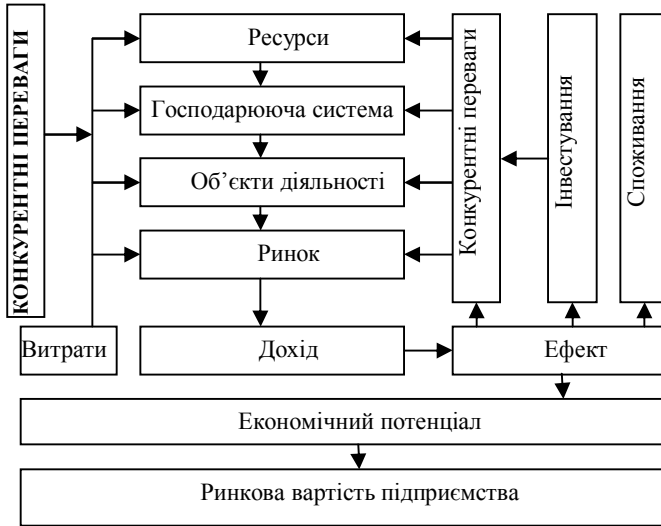


Рис. 1.1.1. Формування ефекту від конкурентних переваг економічного потенціалу підприємства

Створений ефект безпосередньо впливає на формування економічного потенціалу і ринкову вартість підприємства. Проблема ефективності формування економічного потенціалу підприємства має два аспекти – цільовий (задоволення потреб) і ресурсний (використання обмежених ресурсів). Цільовий і ресурсний аспекти ефективності тісно взаємопов'язані (рис. 1.1.2).

У мінливому середовищі господарської діяльності підприємства виникає необхідність ефективного управління.

Загальноприйнятими функціями управління, що використовуються всіма підприємствами є планування, організація, мотивація і контролювання (рис. 1.1.3).

Процес управління – це процес координації діяльності підприємства.



Рис. 1.1.2. Показники ефективності формування економічного потенціалу підприємства

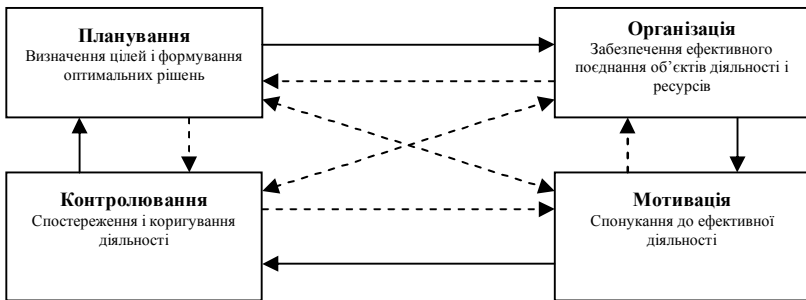


Рис. 1.1.3. Процесний підхід до системи управління підприємством

У дещо ширшому понятті управління підприємством можна розглядати як процес формування планів (цілей) та досягнення цих цілей шляхом координування та регулювання його діяльності. Система управління включає різні рівні, на яких і здійснюється процес управління.

Всі рівні управління з моменту встановлення цілей і до часу їх

досягнення потребують інформації. Одним із найбільш важливих інструментів створення джерел інформації, що забезпечує систему управління на сучасному етапі є господарський облік, який формує інформацію про фактичну наявність майна і джерела його формування, використання ресурсів, господарські процеси і результати діяльності, економічний потенціал і ринкову вартість підприємства.

Варто зазначити, що традиційно облік визначали як одну із функцій управління зі своїми характерними цілями, принципами і завданнями. Управління підприємством вважають самостійною сферою спеціальних знань, і йому відводиться провідна роль у розробці можливих варіантів господарських операцій та вибору оптимальних рішень.

Господарський облік — це кількісне і якісне відображення характеристики господарської діяльності з метою виявлення відхилень у реалізації планів підприємства та їхнього усунення.

Ринкові відносини спричинили поділ господарського обліку за видами: оперативний; статистичний; бухгалтерський; податковий (рис. 1.1.4).



*Рис. 1.1.4. Види господарського обліку в системі управління підприємством*

Оперативний облік — це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими операціями з метою управління безпосередньо в процесі їх здійснення.

Статистичний облік ведеться з метою вивчення і контролю масових явищ, а також закономірностей їх розвитку. Предметом цього обліку є не тільки процеси, які відбуваються при господарській діяльності, але й інші явища, що характеризують етап і використання ресурсів на підприємстві. У статистичному обліку використовуються специфічні, властиві йому методи: зведення, групування, методи середніх величин.

Для управління підприємством потрібен постійний, безперервний, достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю діяльність підприємства. Таким є бухгалтерський облік — процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік у свою чергу поділяється на фінансовий та управлінський.

Фінансовий облік — це сукупність правил і процедур, які

забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства відповідно до вимог законодавства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік - це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Іншими словами, задача управлінського обліку – забезпечення працівників інформацією, необхідною для прийняття правильних рішень. Тому організація управлінського обліку вимагає розуміння економічного механізму господарських операцій, процесу прийнятих рішень і чіткого уявлення про те, хто буде користувачем інформації.

Система управлінського обліку формується в межах бухгалтерського обліку з урахуванням вимог, до інформації служб, що забезпечують управління підприємством. Управлінський облік містить сукупність принципів, методик і процедур збору, оброблення і формування інформації про діяльність підприємства за об'єктами управління та складання звітності для забезпечення внутрішнього процесу прийняття управлінських рішень.

З огляду на мету використання інформації та комплекс методик її формування управлінський облік поділяється на оперативний і стратегічний.

Оперативний управлінський облік надає інформацію, необхідну для прийняття поточних і короткострокових управлінських рішень.

У межах стратегічного управлінського обліку формується інформація, на підставі якої керівництво підприємства має змогу приймати обґрунтовані стратегічні рішення, у тому числі стосовно загальної конкурентної стратегії. У стратегічному управлінському обліку переважно використовується інформація, пов'язана із зовнішніми факторами, що впливають на діяльність підприємства.

Методологія управлінського обліку підприємства складається з таких методик:

- оцінки прибутковості та ефективності діяльності;
- планування, бюджетування, аналізу результатів і прогнозування діяльності;
- контролю і складання відповідних форм управлінської звітності;
- підготовки додаткової інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Сучасний управлінський облік дедалі частіше розглядають як складник процесу стратегічного управління. Це пов'язано, передусім, із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях і системах управління. Він, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу, здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і

довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час.

Концептуальна структурно-функціональна схема управлінського обліку на підприємстві наведена на рис. 1.1.5.

Інформація, підготовлена в системі управлінського обліку через первинний, фінансовий, статистичний і податковий облік для планування контролю та аналізу, повинна розглядатися в напрямі її кінцевого впливу на прийняття рішень.

Основними завданнями управлінського обліку є:

- збір, обробка, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного, підсумкового та стратегічного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень з оптимізації господарського процесу шляхом регулювання активів, пасивів, витрат, доходів і фінансових результатів підприємства. При цьому оцінюється робота підприємства за центрами відповідальності з точки зору доходу, доданої вартості, прибутку, рентабельності, витрат, інвестицій та інновацій;

- перевірка законності, доцільності та ефективності господарських операцій, забезпечення збереження активів і власного капіталу, формування зобов'язань та раціональне їх використання;

- виявлення підсумків діяльності підприємства та оцінка рівня її ефективності в розрізі об'єктів господарювання, центрів відповідальності, управлінських і технологічних рішень;

- складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємства та керівників (менеджерів) й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зміст звітів може змінюватися залежно від цільового призначення, посади користувача, для якого вони призначені і особливостей виробничо-господарської діяльності;

- формування раціональної облікової політики підприємств для потреб надання інформації щодо управління господарською діяльністю, відображення показників на рахунках бухгалтерського обліку і в формах фінансової звітності та податкових розрахунках.

Основними факторами, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, є:

- посилення конкуренції;
- розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління;
- використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.



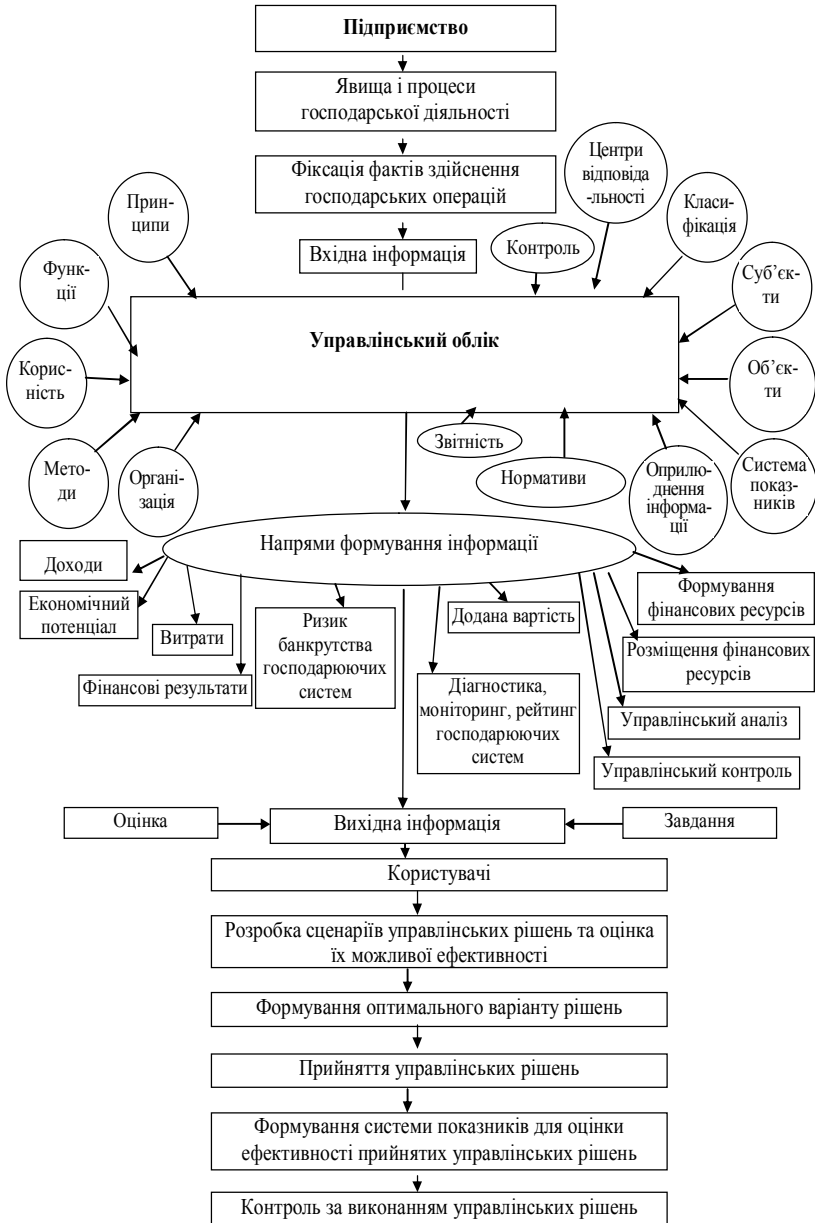


Рис. 1.1.5. Концептуальна структурно-функціональна схема управлінського обліку на підприємстві

Сутність управлінського обліку глибше розкривають основні функції підприємства: новаторська (інноваційна), мотиваційна, творча, ресурсна (рис. 1.1.6).

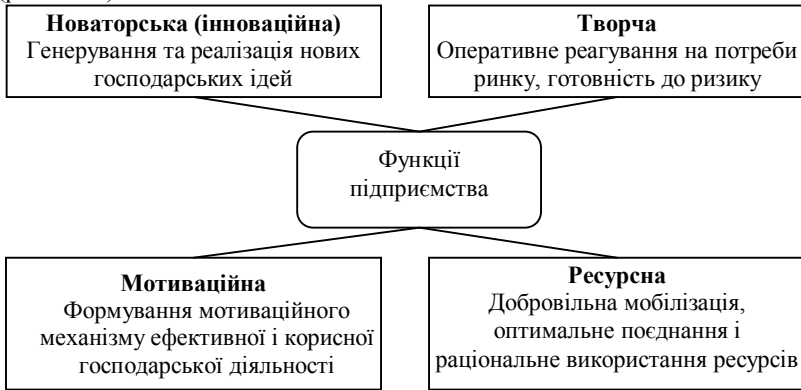


Рис. 1.1.6. Місце управлінського обліку в процесі виконання функцій підприємства

Управлінський облік на підприємстві залежить від його внутрішнього і зовнішнього середовища. Під середовищем зовнішнього впливу розуміють чинники і умови, що перебувають поза підприємством та існують незалежно від нього, але впливають або можуть впливати на його функціонування (рис. 1.1.7).

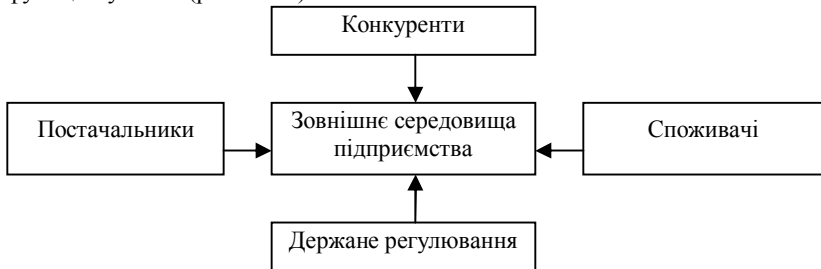
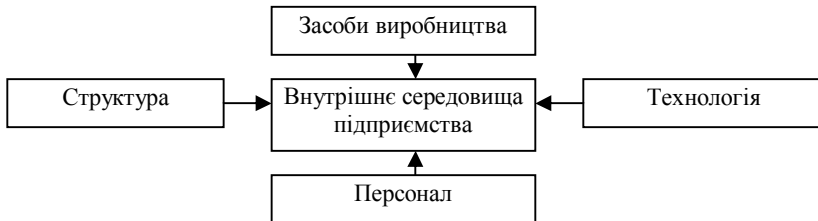


Рис. 1.1.7. Фактори зовнішнього середовища прямого впливу на систему управлінського обліку

Внутрішнє середовище підприємства забезпечує його життєздатність щодо перетворення ресурсів, які ним отримуються із зовнішнього середовища на створення готових об'єктів діяльності для суб'єктів зовнішнього середовища (рис. 1.1.8).

Враховуючи те, що управлінський облік невід'ємно пов'язаний із фінансовим, він повинен відповідати єдиним бухгалтерським принципам. Проте існують принципи, що притаманні лише управлінському обліку.



*Рис. 1.1.8. Фактори внутрішнього середовища прямого впливу на систему управлінського обліку*

1. Відповідальності – означає, що за величину витрат, доходів і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює за центром відповідальності.

2. Бюджетного методу управління – передбачає можливість використання інструментів планування, контролю і регулювання.

Кошторисами (бюджетом) охоплюються виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво по всьому підприємству в цілому і його підрозділах, прибутки від всіх видів діяльності, окремих підрозділів, підприємства в цілому.

3. Методологічної незалежності – кожне підприємство встановлює свої правила організації та порядок ведення управлінського обліку.

4. Оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства – передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні доданої вартості і прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукту.

5. Багатоваріантності – означає, що під час підготовки інформації слід враховувати всі варіанти, однак обрати необхідно найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень.

6. Орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства - означає, що, приймаючи рішення на будь-якому рівні і обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетним вважати інтереси підприємства в цілому.

7. Результативності – означає, що під час здійснення будь-яких видів діяльності слід постійно порівнювати витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом. При цьому результат повинен перевищувати витрати.

8. Прийнятності і багаторазового використання – ґрунтується на разовій фіксації даних в первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків. Даний принцип дозволяє створити на підприємстві раціональну і економічну систему обліку відповідно до його розмірів і масштабів виробничої

діяльності. Його реалізація означає, що з мінімальної кількості даних отримують максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації.

9. Конфіденційності – означає обмеження доступу до відповідної інформації.

Визначення суті, місця та основних завдань управлінського обліку дає можливість зрозуміти його основні функції, зокрема:

Онтологічну – встановлення і вивчення основних характеристик та властивостей явищ і процесів, які досліджуються вперше. Ця функція у повному обсязі виражає основне призначення управлінського обліку – встановлення і дослідження всього нового, раніше невідомого, особливо із зміною господарської діяльності підприємства.

Евристичну – забезпечує відкриття нових, раніше неведомих характеристик і властивостей об'єкта, який вже досліджувався раніше.

Реалізація саме цієї функції дозволяє встановити закономірності, властиві явищам у нових соціально-економічних умовах, по-новому поглянути на сучасність, не тільки передбачати майбутнє, а й оцінити минуле.

Методологічну – проявляється, насамперед, у тому, що управлінський облік спрямовується на допомогу дослідження явищ у сфері діяльності підприємства і формулює систему пов'язаних з ними понять, які використовуються для оцінки діяльності суб'єктів господарювання. Управлінський облік, спрямований на формування сучасного економічного мислення працівників, вчить якомога раціональніше здійснювати життєві спостереження в економічних процесах, дає змогу об'єктивно і всебічно оцінювати економічну політику управлінської системи.

Ідеологічну – полягає в оцінці ідей щодо шляхів подальшого розвитку та у формуванні образу досконалого економічного механізму діяльності підприємства. Управлінський облік дає змогу зрозуміти, яким чином уникнути фальшивих, безглузких ціннісних орієнтацій. Ідеологічна домінанта управління має бути побудована не на абстрактних утопіях, а на загальнонародних цінностях.

Системотворчу – виявляється у тому, що вихідні дані управлінського обліку є складовою інтегрованої інформаційної бази, що забезпечує потреби користувачів.

Описову – полягає в констатації фактів економічної реальності діяльності підприємства, на підставі чого можна отримати відповідь, якою є ця реальність.

Оцінювальну – забезпечує визначення відповідності стану економічної діяльності суб'єктів господарювання його цільовим параметрам функціонування та потенційним можливостям.

Діагностичну – дає змогу встановити причинно-наслідкові зміни щодо розвитку економічної діяльності у кількісному і якісному вимірюваннях та

вплив на них відповідних факторів.

Пояснювальну – дає змогу зрозуміти суть явищ за показниками діяльності господарюючої системи, причини їх виникнення, закономірності функціонування. Пояснювальна функція дає відповідь на запитання, чому саме ці, а не інші факти мають місце в економічній реальності.

Інструментальну – полягає в підготовці інформації щодо розробки певних проєктів прийняття управлінських рішень для досягнення конкретного економічного результату.

Експертну – проявляється в тому, що фахівці з управлінського обліку дедалі частіше залучаються до виконання експертиз проєктів нормативно-правових актів та розроблених бізнес-планів господарської діяльності.

Практично-прикладну – полягає у впровадженні напрацьованих за допомогою управлінського обліку положень і висновків у господарську діяльність, у врахуванні їх у роботі з удосконалення організації і функціонування органів управління, в підвищенні якості економічного механізму господарювання, підготовки нормативно-правових актів у сфері економічної політики й ефективності їх реалізації.

Інформаційну – забезпечує формування даних про явища з метою побудови інтегрованої бази інформаційних ресурсів, прийняття управлінських рішень, оцінки ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

Оптимістичну – полягає у створенні підстав для найкращого вибору оптимальних варіантів діяльності.

Мотиваційну – надає можливість створення системи вимірювання, оцінки і стимулювання центрів відповідальності підприємства.

Аналітичну – полягає у вивченні системи прийняття рішень з метою її удосконалення.

Виховну – реалізується у процесі оприлюднення результатів управлінського обліку користувачами.

Комунікативну – зумовлена тим, що управлінський облік пов'язаний з інформаційними відносинами, які забезпечують формування зв'язків між різними рівнями управління..

Навчальну – виявляється в тому, що управлінського обліку є інструментом для підготовки фахівців економічних спеціальностей. Як такий, він набуває рис інструменту оволодіння знаннями економічного механізму в сфері діяльності економічних систем.

Контрольну – забезпечує можливість оцінки достовірності економічних показників за допомогою використання прийомів аналітичного дослідження інформаційних ресурсів.

Пошукову – полягає у виявленні невикористаних резервів і потенційних можливостей зміни та розвитку економічної діяльності, обґрунтуванні механізмів їх мобілізації.

Прогнозну – визначається опануванням закономірностей розвитку

економічного механізму господарювання, спроможністю не тільки дати пояснення його минулого і правильно зорієнтуватися у сучасному, а й передбачити шляхи його розвитку. Це дає змогу передбачити можливі наслідки, які можуть настати в діяльності об'єктів дослідження у результаті змін, що відбуваються у пов'язаних з ними відносинах.

Управлінський облік дає можливість здійснити комплексну оцінку економічного механізму господарювання підприємства щодо його спрямованості на реалізацію і оптимальне узгодження інтересів усіх учасників підприємницької діяльності.

## **1.2. Об'єкти, суб'єкти і користувачі інформаційних ресурсів управлінського обліку**

Управлінський облік має свій специфічний предмет дослідження, що виділяє його в окремий напрям знань серед економічних наук. Враховуючи цільову орієнтацію управлінського обліку, його предмет можна пов'язати з господарськими явищами і процесами, що знаходять своє відображення у створенні об'єктів підприємницької діяльності.

Інформаційні ресурси управлінського обліку визначають сутність відносин на рівні центрів відповідальності щодо:

- формування фінансових ресурсів підприємства з відповідних джерел;
- розміщення фінансових ресурсів в активах;
- формування витрат при створенні об'єктів діяльності і вибутті активів;
- грошових та прирівняних до них потоків підприємства;
- створення доданої вартості за об'єктами господарювання;
- формування, розподілу і використання фінансових результатів.

Предметом управлінського обліку є діяльність підприємства, спрямована на забезпечення його сталого розвитку і стійкого зростання ринкової вартості. Кінцевою позицією досягнення цієї мети є виявлення резервів підвищення ефективності господарської діяльності і побудова системи управління для забезпечення незадоволених потреб і одержання бажаного результату.

Предмет управлінського обліку конкретизується і розкривається через його об'єкти, виходячи з класифікаційних ознак суб'єктів господарювання та видів їх діяльності.

Об'єктами управлінського обліку є окремі види діяльності та елементи економічного механізму господарювання: фінансові ресурси, активи, витрати, доходи, додана вартість, фінансовий результат і ринкова вартість підприємства.

Фінансові ресурси визначаються зобов'язаннями і власним капіталом підприємства, які характеризуються відповідними джерелами їх

формування.

Активами визначаються об'єкти, в які розміщені фінансові ресурси підприємства. Вони мають облікову і ринкову вартість, а різниця між ними є винагородою власнику за ефективне їх формування.

Витрати підприємства формуються в процесі створення об'єктів підприємницької діяльності та господарських операцій, що зменшують вартість активів.

При створенні об'єктів підприємницької діяльності вартість використаних ресурсів формує виробничу собівартість, тобто ресурси в технологічному процесі перетворюються у виготовлену готову продукцію, виконані роботи, надані послуги і товари (рис. 1.2.1).

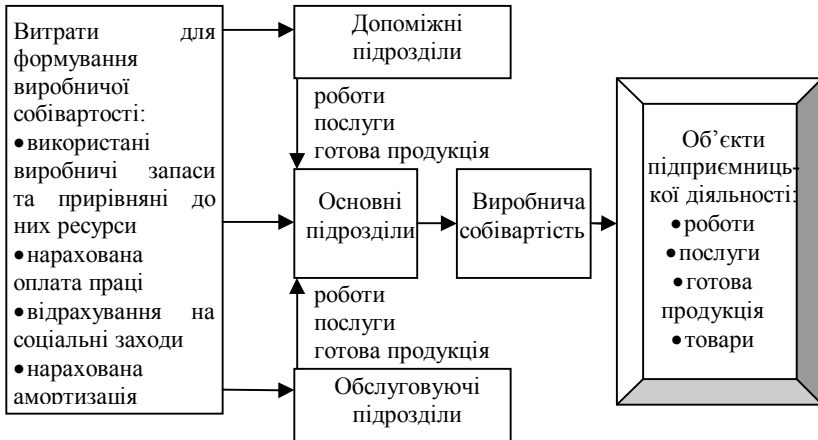


Рис. 1.2.1. Модель перетворення ресурсів у створенні об'єкти господарської діяльності підприємства

Виробничий процес (англ. manufacturing process) — систематичне та цілеспрямоване змінювання в часі та просторі кількісних та якісних характеристик засобів виробництва і робочої сили для отримання готової продукції з вихідної сировини згідно із заданою програмою. Це складний комплекс первинних процесів: основних, допоміжних і обслуговуючих підрозділів підприємства, що забезпечують своєчасний випуск заданої продукції.

Основні процеси — це технологічні процеси, в ході яких відбуваються зміни геометричних форм, розмірів і фізико-хімічних властивостей продукції.

Допоміжні процеси — це процеси, які забезпечують безперебійний перебіг основних процесів (виготовлення і ремонт інструментів і оснащення, ремонт устаткування, забезпечення всіма видами енергій (електроенергією, теплом, паром, водою, стисненим повітрям)).

Обслуговуючі процеси — це процеси, пов'язані з обслуговуванням як основних, так і допоміжних процесів, котрі не створюють продукцію (зберігання, транспортування, технічний контроль).

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

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

Готова продукція (роботи, послуги) виробничих структурних підрозділів після її реалізації є джерелом покриття та відшкодування використаних ресурсів.

В структурних підрозділах підприємства, які виконують загальногосподарські управлінські функції, формуються адміністративні витрати. В цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком, тобто різницею між одержаним чистим доходом і виробничою собівартістю. В збутових структурних підрозділах підприємства, які виконують функцію просування об'єктів підприємницької діяльності до покупців, формуються витрати на збут продукції. В цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком.

Окремі структурні підрозділи підприємства, або його працівники можуть створювати витрати у сфері інвестиційної та фінансової діяльності. Витрати цих підрозділів покриваються відповідним доходами, а при їх відсутності фінансовими результатами від операційної діяльності.

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

Дохід визнається під час збільшення активів або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу.

Доходи дають можливість відшкодувати матеріальні та прирівняні до них витрати та здійснювати формування доданої вартості в складі фонду оплати праці, амортизації, податкових платежів, витрат на соціальні заходи та чистого прибутку.



Для визначення фінансового результату доходи звітного періоду порівнюють з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження активів (рис. 1.2.2).

Господарська діяльність підприємства пов'язана з використанням ресурсів, які постійно перебувають у безперервному кругообороті, що здійснюється через господарські процеси (рис. 1.2.3).

Під господарським процесом розуміють сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного завдання (створення підприємства, постачання ресурсів, створення об'єктів діяльності, реалізація готової продукції (робіт, послуг, товарів), формування, розподіл та використання фінансового результату, ліквідація підприємства).

Господарські процеси є найважливішими об'єктами управлінського обліку, оскільки характеризують життєздатність підприємства.

Кожен господарський процес характерний для всіх підприємств і для будь-якої підприємницької діяльності, метою якої є отримання вигоди, прибутку. Підприємства відрізняються лише тривалістю та обсягами того чи іншого процесу, при цьому послідовність їх здійснення залишається незмінною.

Господарські процеси є певним цільовим модулем з системою інформаційного відображення, яка забезпечує управління підприємством. Взаємодія всіх господарських процесів як єдиного цілого приводить до кінцевого підсумку, а саме до отримання фінансового результату, доданої вартості і зростання ринкової вартості підприємства. У кожному господарському процесі потрібно створити необхідну, своєчасну і достовірну інформацію про кількісні і якісні показники діяльності, щоб забезпечити прийняття економічно ефективних управлінських рішень.

Суб'єктами управлінського обліку є працівники відповідних служб підприємства, що забезпечують інформаційними ресурсами систему управління (рис. 1.2.4.).

Цілком очевидно, що найважливішими суб'єктами управлінського обліку є органи управління підприємством (господарюючих суб'єктів) у складі власників, працівників управління, а також зацікавлених осіб в ефективній господарській діяльності.

Виконання завдань управлінського обліку, що здійснюється власниками, персоналом і функціональними службами підприємства на всіх стадіях господарського процесу, охоплює всі структурні підрозділи і органи самоврядування трудового колективу (рис. 1.2.5).

Для задоволення потреб в інформаційних ресурсах управлінського обліку, органи управління і самоврядування підприємства, окремі власники та працівники, що забезпечують і спрямовують діяльність господарюючої системи, можуть користуватися послугами незалежних інформаційних служб. Суб'єкти господарювання з надання інформаційних послуг виконують облікову роботу на умовах договору відповідно до

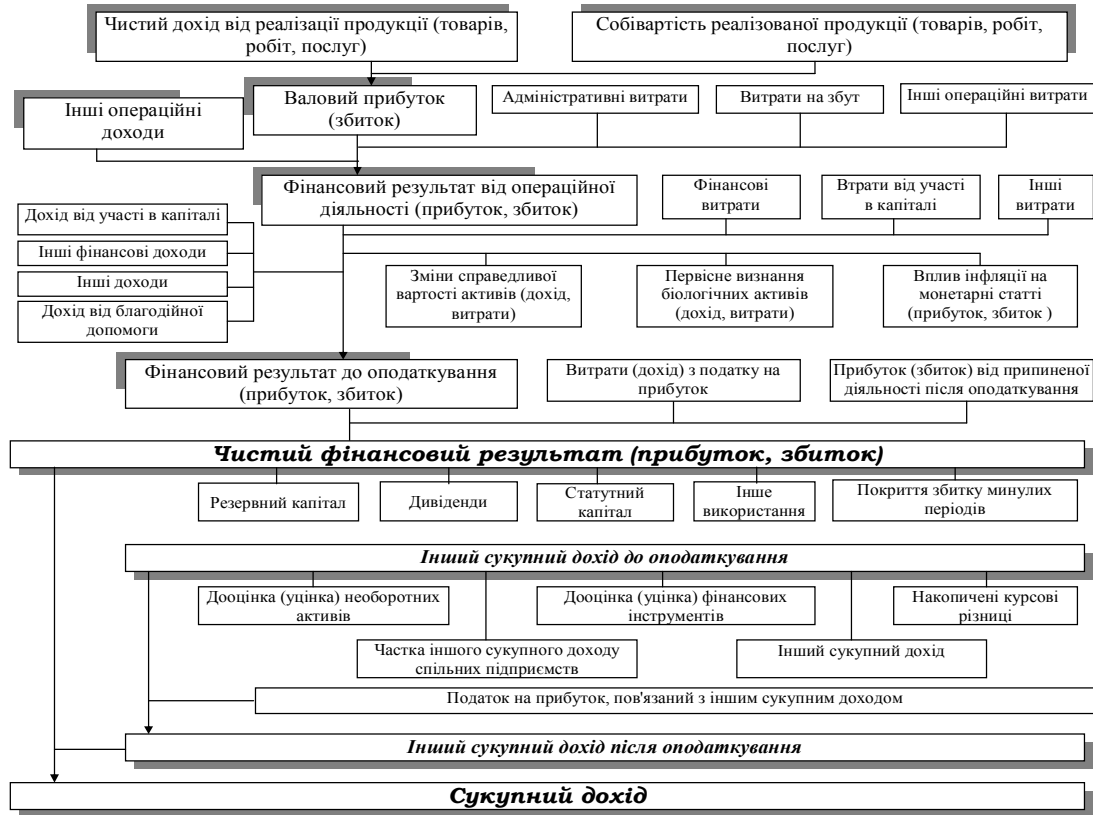


Рис. 1.2.2. Формування фінансового результату та сукупного доходу підприємства

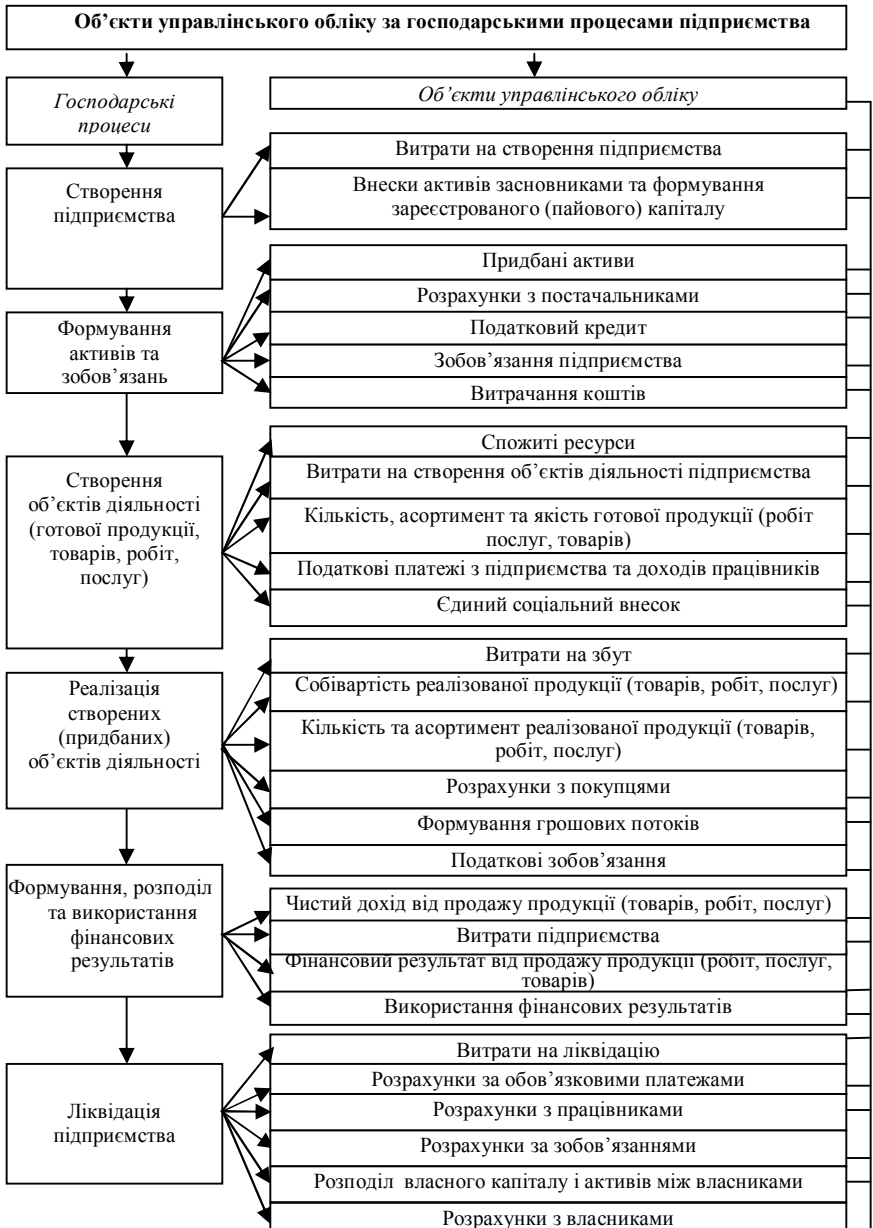
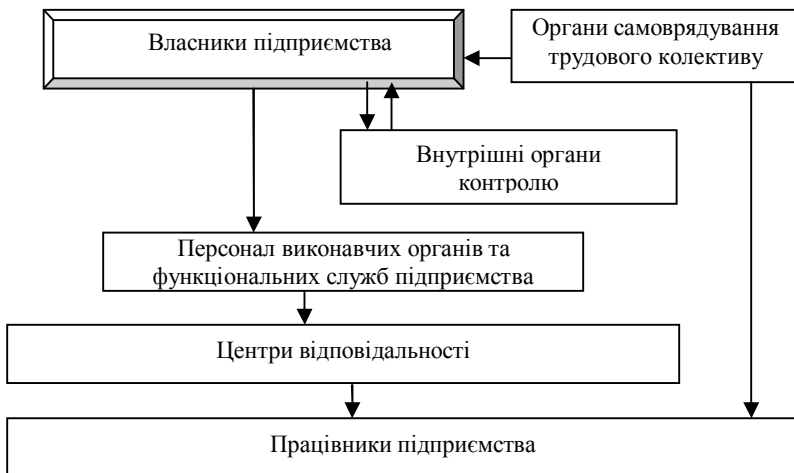


Рис. 1.2.3. Об'єкти управлінського обліку за господарськими процесами підприємства



*Рис. 1.2.4. Характеристика суб'єктів управлінського обліку*



*Рис. 1.2.5. Користувачі інформаційних ресурсів управлінського обліку*

визначеної програми. Ці суб'єкти управлінського обліку можуть здійснювати безпосередньо облікову роботу, надавати допомогу щодо діяльності внутрішніх облікових служб підприємства, готувати висновки і розробляти заходи для прийняття управлінських рішень за результатами створених інформаційних ресурсів..

Інформаційні ресурси управлінського обліку становлять комерційну таємницю підприємства. Вони формуються суто для конкретного підприємства виходячи з характеру технологій, і організаційних рішень. Це конфіденційна, таємна бухгалтерська інформація. Дані управлінського обліку - комерційна таємниця не тільки для зовнішніх користувачів, але й для управлінського персоналу самого підприємства, що не має прямого відношення до вирішення даної проблеми.

Управлінський облік на рівні підприємства вносить прямий вклад у формування прибуткової моделі господарської діяльності, а також дозволяє оцінити рівень її конкурентоспроможності. Інформаційні ресурси

управлінського обліку використовуються на підприємстві власниками, виконавчими органами управління, посадовими особами, органами внутрішнього контролю та для вирішення питань самоврядування трудового колективу.

Характеристика користувачів інформаційних ресурсів управлінського обліку підприємства та їх інтереси наведені на рис. 1.2.6.

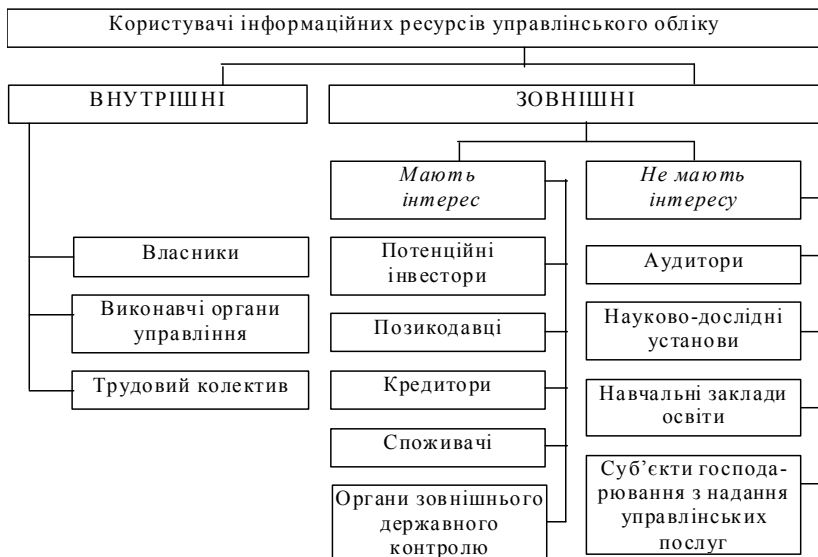


Рис. 1.2.6. Характеристика користувачів інформаційних ресурсів управлінського обліку підприємства

Загальноприйнятим є розподіл користувачів інформаційних ресурсів управлінського обліку на зовнішніх та внутрішніх, які мають різні інтереси та інформаційні потреби.

Серед внутрішніх користувачів інформаційних ресурсів управлінського обліку господарюючих суб'єктів, які виконують функції управління і безпосередньо зацікавлені в їх ефективній діяльності, слід виділити: власників, виконавчі органи управління і трудовий колектив підприємства.

Окремі внутрішні користувачі управлінського обліку на підприємстві можуть задовольняти свої потреби в наступному:

- власники: які передали свої фінансові ресурси господарюючим суб'єктам та реінвестують чистий прибуток у їх діяльність, зацікавлені в оцінці здатності підприємства збільшувати власний капітал та дивідендні платежі. Тут не можна не погодитися з президентом групи „Сітібенк”

У. Рістоном, який так визначає формулу успіху: збагачення в наші часи зводиться до одержання інформації та її подальшого застосування до засобів виробництва. Найбільші переваги отримують ті суб'єкти господарювання та їх сукупності, яким вдається в процесі фінансового аналізу опрацювати широкодоступну інформацію з точки зору значущості для власного розвитку і трансформувати її в орієнтовані на застосування знання, що знову використовуються у виробництві;

- виконавчі органи управління: їм потрібна інформація для того, щоб розробити стратегію і тактику діяльності, визначити головні напрями розвитку підприємства, його сильні та слабкі сторони, ефективно здійснювати процес управління (планування, організацію, мотивацію і контролювання) господарською діяльністю.

Вимоги, які ставляться працівниками управління до системи обліку відносно характеру та обсягу інформації, що їм надається, представлено в табл. 1.2.1.

Таблиця 1.2.1

*Вимоги до управлінської інформації підприємства*

Ознака	Характеристика
Доступність форми та змісту	Оскільки інформація готується для працівників управління різних рівнів компетенції та освіти, вона повинна викладатися в доступній та корисній формі, а не у вигляді суворо регламентованих загальних документів звітності, як це робиться в системі фінансового обліку
Варіативність	Інформація повинна забезпечувати можливість вибору варіанта управлінського рішення з декількох взаємовиключних альтернатив
Компактність	Звітні форми мають бути максимально спрощені, але до меж, які дозволятимуть контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові
Диференційованість	Інформація має бути достатньо повною, але водночас такою, що відповідає б тільки запиту на конкретне завдання. Це дасть можливість скоротити загальні інформаційні потоки
Своєчасність	Інформація повинна попереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота надання такої інформації мають відповідати характеру та періодичності завдань, що розв'язуються системою управління

- трудовий колектив: зацікавлений в інформації для оцінки рівня стабільності та прибутковості підприємства, його здатності забезпечувати належний рівень оплати праці та видатки на соціальні потреби.

Як відомо з літературних джерел, деякі американські компанії, безперечно, прагнуть, щоб з опублікованими ними даними знайомились не лише акціонери, але й робітники та службовці. Саме тому в звітах іноді

зустрічаються пояснення, написані простою мовою, та приводяться відповідні пояснювальні таблиці та діаграми. Іноді компанії спеціально повідомляють своїм робітникам та службовцям короткі дані відносно справ компанії за рік з яскравими ілюстраціями. Робиться це для того, щоб у робітників та службовців, так само як у акціонерів, викликати живий інтерес до діяльності компанії і сприяти тим самим розвитку духу співпраці та лояльності відносно компанії. Деякі компанії намагаються підтримувати тісний зв'язок з акціонерами за допомогою листів, а в деяких випадках вони надсилають їм зразки продукції, що виготовляється. Листи направляються також особам, які, за отриманими даними, продали належні їм акції даної компанії, щоб з'ясувати, чим саме їх не влаштувала діяльність компанії, а новим акціонерам президент компанії надсилає листи з привітанням.

Інформацію управлінського обліку підприємства використовує зовнішніх користувачів, яких можна поділити на дві групи.

До першої групи належать користувачі інформації, які можуть бути безпосередньо зацікавлені в ефективній господарській діяльності підприємства, зокрема:

- потенційні інвестори: особи, які вносять свої фінансові ресурси, стурбовані ризиком, притаманним інвестиціям і доходам від них. Їм потрібна чітка інформація, яка б дозволила оцінити спроможність підприємства здійснювати прибуткову діяльність та сплачувати дивіденди. Потенційні інвестори за допомогою управлінського обліку можуть визначати:

- ✓вміння майбутнього співвласника успішно здійснювати господарську діяльність;
- ✓перспективність можливих інвестиційних вкладень;
- ✓можливості підприємства конкурувати і протистояти кризовим явищам.

Інформаційні ресурси управлінського обліку можуть слугувати базою щодо зростання підприємства, створення концепції просторового освоєння і побудови спільної стратегії розвитку господарюючих структур та залучення інвестицій.

- позикодавці: зацікавлені в інформації управлінського обліку підприємства, тому що вона дозволяє їм визначити чи будуть їхні позики та відсотки з них сплачені своєчасно та у повному розмірі;

- кредитори: здійснюють управлінський аналіз підприємства, щоб визначити чи будуть вчасно та у повній сумі сплачені заборговані їм суми за реалізовані майно, активи послуги, виконані роботи;

- споживачі об'єктів господарської діяльності підприємств: виявляють інтерес до інформації управлінського обліку щодо оцінки ризику можливого банкрутства господарюючих суб'єктів, особливо у випадках, коли вони мають з ними довгострокові угоди або залежать від

них;

- органи зовнішнього державного контролю: відповідно до своїх повноважень використовують інформаційні ресурси для виконання поставлених перед ними завдань, серед яких можливо виділити такі, що носять аналітичний характер: оцінка податкового потенціалу; аналіз надходження податкових платежів та наявності об'єктів оподаткування і джерел податкових надходжень; вивчення впливу окремих показників діяльності підприємства і положень податкового законодавства на формування та надходження податкових платежів; діагностика причин збиткових господарських операцій. Для адміністрування обов'язкових платежів потрібно мати уявлення про тенденції та характер змін, що відбуваються в діяльності підприємства. Крім того, результати управлінського обліку підприємства можна використовувати в сфері непрямих методів оподаткування і при камеральних перевірках податкової звітності.

До другої групи зовнішніх користувачів інформації управлінського обліку належать ті суб'єкти, які не мають інтересу до підприємства. Вони, використовуючи інформаційні ресурси управлінського обліку, здійснюють задоволення власних потреб або визначають її як об'єкт господарської діяльності. До перших можна віднести науково-дослідні установи і навчальні заклади, до других – аудиторів і суб'єкти господарювання з надання послуг.

Інформаційні ресурси управлінського обліку в науково-дослідних установах і в навчальних закладах є базою для проведення наукових досліджень і підготовки фахівців з економіки.

Для аудиторів та суб'єктів господарювання в сфері управлінських інформаційно-аналітичних досліджень інформація управлінського обліку є інструментом щодо виконання замовлень користувачів на проведення діагностики господарської діяльності підприємства та інтерпретацію її результатів. Послуги аудиторів та інформаційних агентів з аналітичного дослідження, як правило, мають прикладний характер і готують підґрунтя для прийняття важливих управлінських рішень.

Контрольно-аналітичні прийоми в аудиті дають можливість встановити ефективність організації управлінського обліку на підприємстві, виявити негативні фактори, а також намітити подальші напрями дослідження з метою уточнення місць зосередження неефективних господарських операцій.

У підсумку система об'єктів, суб'єктів і користувачів інформаційних ресурсів управлінського обліку повинна представляти конструкцію, в якій кожний елемент виконує роль пов'язаних інструментів. Знання змісту об'єктів управлінського обліку, визнання суб'єктів формування інформаційних ресурсів та потреб управління дозволить створити багатогранне відображення сукупності процесів, які відбуваються в господарській діяльності.



### 1.3. Організація управлінського обліку на підприємстві

Умовою успішного ведення управлінського обліку є чітка організація його процесу як системи раціональних, скоординованих дій вивчення об'єкта дослідження відповідно до визначеної мети. Для забезпечення ефективності управлінського обліку його потрібно добре продумати, спланувати й організувати.

Процес управлінського обліку повинен здійснюватись упорядковано, у певній послідовності. Адже управлінський облік слід розглядати як цілісну систему, механізм оцінки, ефективна дія якого забезпечується чітким дотриманням його технології і методики ведення. Організацію управлінського обліку можна уявити як технологічний процес, в якому необхідні процедури здійснюються у встановленому порядку і реалізуються за допомогою сукупності організаційних, методичних і технічних методів, способів і прийомів.

Відповідно до чинного законодавства підприємство самостійно організовує систему обліку, оскільки кожне з них має низку організаційно-правових, технологічних та інших особливостей, включаючи різні запити користувачів щодо диференціації інформації. Отже, для всіх підприємств неможливо визначити єдиний порядок організації управлінського обліку.

Сучасна концептуальна основа організації управлінського обліку побудована на чотирьох категоріях, пов'язаних з його: функціями; використанням результатів; процесом і технологією; потенціалом для виконання функцій.

Перша група концепцій описує функції управлінського обліку з точки зору їх орієнтації на: продуктивність ресурсів; створення вартості підприємства; потенціал господарських процесів; виконання командних дій.

По-перше, управлінський облік концентрує увагу на ефективності трансформації ресурсів з однієї форми в іншу в процесі господарської діяльності підприємства. Ресурси, що використовуються підприємством у фізичній та грошовій формі, розглядаються як спожиті структурними підрозділами, системами, процедурами, процесами, персоналом.

По-друге, ефективність використання ресурсів оцінюють виходячи зі створення вартості на ринках об'єктів діяльності (для покупців) і ринках капіталу (для інвесторів), а також для задоволення потреб інших ключових учасників діяльності (постачальників, персоналу, суспільства загалом).

По-третє, управлінський облік зосереджують на ключових процесах діяльності, до яких залучені персонал, покупці, постачальники. Тому, як правило, управлінський облік розглядає:

- взаємозв'язки господарських процесів у межах вартісного ланцюжка щодо формування доходу і витрат підприємства;
- зв'язок господарських процесів із технологіями, структурами,

системами та культурами;

- зв'язок між господарськими процесами та стратегіями щодо об'єктів діяльності;

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

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

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

Друга група концепцій пов'язана з використанням результату здійснення функцій управлінського обліку — з точки зору контролю, результативності та порівняння з еталоном.

Це означає, що об'єкти управлінського обліку контролюють і оцінюють виходячи з створеної доданої і ринкової вартості підприємства на підставі судження щодо перспективи використання інформаційних ресурсів користувачами. Додана і ринкова вартість може бути виражена мірою досягнення поставлених та узгоджених цілей.

$$\begin{aligned} \text{РВП} &= \text{ЧВП} + \text{УПЗ} + \text{ВДР}; \text{РВП} = \text{БВЧ} + \text{ВСВ} - \text{ВСЗ} + \text{УПЗ} + \text{ВДР}, \\ \text{ЧВП} &= \text{ЧСК} + \text{ДКП} + \text{РКП} + \text{НПЗ}; \text{ВСВ} = \text{СВА} - \text{БВА}; \text{ВСЗ} = \text{СВЗ} - \text{БВЗ}; \\ \text{УПЗ} &= \text{ВКО} + \text{ВКЗ} + \text{ВКП} + \text{ВКР} + \text{ВНА} - \text{ВНЗ} - \text{ВГН} + \text{ВГО} + \text{ВСА}; \\ \text{ВДР} &= \text{РВП} - \text{БВЧ} - \text{ВСВ} + \text{ВСЗ} - \text{УПЗ}, \end{aligned}$$

де РВП – ринкова вартість підприємства; ЧВП – чиста вартість активів підприємства; ВДР – вартість ділової репутації підприємства; БВЧ – балансова вартість чистих активів; ВСВ – відхилення справедливої і балансової вартості активів підприємства; ВСЗ – відхилення справедливої і балансової вартості зобов'язань; УПЗ – вартість умовних прав і зобов'язань підприємства, що обліковуються на позабалансових рахунках; СВА – справедлива вартість активів; БВА – балансова вартість активів; СВЗ – справедлива вартість зобов'язань; БВЗ – балансова вартість зобов'язань; ВКО – вартість корисності необоротних активів, отриманих підприємством на підставі договорів оперативної оренди (лізингу); ВКЗ – вартість корисності активів на відповідальному зберіганні; ВКП – вартість корисності контрактних зобов'язань з придбання активів; ВКР – вартість корисності контрактних зобов'язань з продажу активів; ВНА – вартість корисності непередбачених активів; ВНЗ – вартість корисності непередбачених зобов'язань; ВГН – вартість наданих гарантій і забезпечень; ВГО – вартість отриманих гарантій і зобов'язань; ВСА – вартість списаних активів; ЧСК – чиста вартість зареєстрованого (пайового) капіталу; ДКП – додатковий капітал підприємства; РКП – резервний капітал підприємства; НПЗ – нерозподілений прибуток (збиток)

підприємства.

$$\text{ДВР} = \text{ДОД} - \text{МВР} + \text{БНА} - \text{БВА} + \text{ПКА} - \text{УКА} + \text{ПВП} - \\ - \text{УВП} + \text{ПВД} - \text{УВД};$$

$$\text{ДСП} = \text{АНМ} + \text{БНА}; \text{ДВС} = \text{АНМ} + \text{ДПП} + \text{ВСП} + \text{ВОП} + \text{ЧПП} + \text{БНА} - \\ - \text{БВА} + \text{ПКА} - \text{УКА} + \text{ПВП} - \text{УВП} + \text{ПВД} - \text{УВД};$$

$$\text{ВРС} = \text{ДПП} + \text{ВСП}; \text{СПП} = \text{ВОП} + \text{ЧПП}; \text{ДРО} = \text{ДОД} - \text{МВР};$$

$$\text{ДПС} = \text{БНА} + \text{БВА} + \text{ПКА} - \text{УКА} + \text{ПВП} - \text{УВП} + \text{ПВД} - \text{УВД};$$

$$\text{ДСО} = \text{АНМ} + \text{ДПП} + \text{ВСП} + \text{ВОП} + \text{ЧПП}.$$

де ДВР – сукупна додана вартість підприємства за реалізованими об'єктами господарської діяльності; ДВС – додана вартість підприємства за створеними об'єктами господарської діяльності; ДОД – дохід від реалізації об'єктів господарської діяльності; МВР – матеріальні та прирівняні до них витрати в частині реалізованих об'єктів діяльності; БНА – безповоротні надходження активів; БВА – безоплатно використані активи; ПКА – приріст корисності активів; УКА – убуток корисності активів; ПВД – приріст вартості ділової репутації; УВД – убуток вартості ділової репутації; АНМ – розподілена амортизаційна вартість необоротних активів; ДПП – нараховані доходи персоналу підприємства; ВСП – поточні витрати і внески на соціальні потреби; ВОП – витрати на податки з діяльності підприємства; ЧПП – чистий прибуток підприємства; ПВП – приріст вартості прав та убуток зобов'язань, що обліковуються на позабалансових рахунках підприємства; УВП – убуток вартості та приріст зобов'язань, що обліковуються на позабалансових рахунках підприємства; ВРС – витрати на робочу силу підприємства; СПП – створений прибуток підприємства; ДСП – дохід для самофінансування підприємства; ДРО – додана вартість від реалізованих об'єктів діяльності; ДСО – додана вартість від створених об'єктів діяльності; ДПС – додана вартість, сформована поза процесами створення і реалізації об'єктів діяльності.

У свою чергу, такі цілі мають відображати еталон діяльності підприємства.

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

При цьому доцільно розглядати: рівняння використаних ресурсів і створеної вартості; взаємодію процесів управління; розроблення й оцінювання технологій.

Управлінський облік застосовує особливу модель рівняння використаних ресурсів і створеної вартості. Ця модель передбачає, що ресурси, як правило, оцінюють виходячи з варіантів витрат, а створену вартість на підставі задоволення поточних і довгострокових інтересів конкретних учасників (покупців, акціонерів, держави, найманих працівників).

Використовуючи відповідні технології, управлінський облік створює

та збагачує інформаційні ресурси, необхідні для здійснення всіх функцій управління.

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

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного виконання функцій управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості інтелектуала-перетворювача.

Управлінський облік слід організовувати таким чином, щоб визначати й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує ефективні результати.

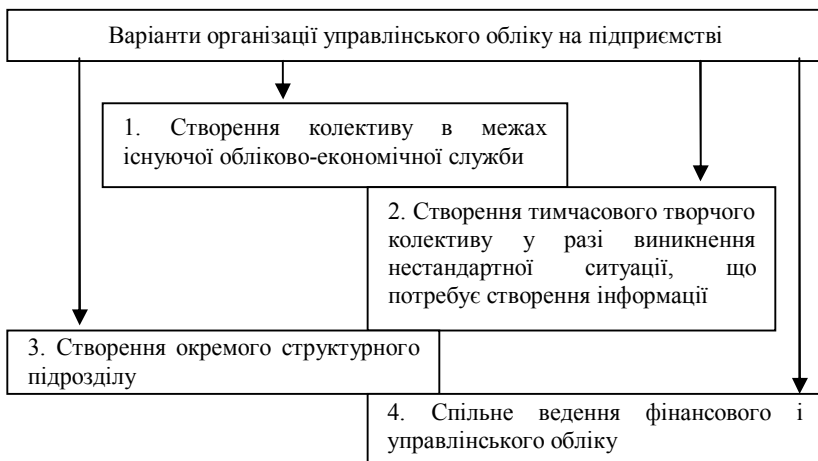
Водночас необхідно створити культуру безперервного вдосконалення. Така культура означає постійну наявність спектра ініціатив щодо вдосконалення шляхів і методів виконання функцій управлінського обліку. Складовою цієї культури є постійний творчий пошук можливостей створення приросту вартості підприємства. При цьому управлінський облік має бути предметом постійного критичного оцінювання його ефективності з точки зору співвідношення «витрати – вигоди».

Розглянуті концепції взаємопов'язані й у сукупності становлять концептуальне підґрунтя управлінського обліку та формують потребу у фахівцях з управління доходами і витратами підприємства.

Служба управлінського обліку на підприємстві може бути організована за наступними варіантами (рис. 1.3.1).

Як свідчать проведені дослідження практики запровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, існує чотири варіанти його організації.

При першому варіанті з групи співробітників обліково-аналітичної служби виділяється творча група, яка і стає основою колективу управлінського обліку, залишаючись у складі відділу. При другому варіанті на підприємстві створюється спеціальна тимчасова група, до складу якої входять провідні спеціалісти з планування, аналізу і обліку. Колектив формується для вирішення певних проблем, пов'язаних із інформаційною підтримкою конкретного управлінського рішення. Колектив, який виконує функції управлінського обліку, вважається тимчасовим. Третій варіант передбачає створення самостійного структурного підрозділу – служби управлінського обліку. Найчастіше ця служба підпорядковується керівнику обліково-економічної служби. При четвертому варіанті управлінський облік здійснюють працівники, що забезпечують ведення фінансового обліку.



*Рис. 1.3.1. Варіанти організації служби управлінського обліку на підприємстві*

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку частина інформації про його об'єкти формується в системі рахунків бухгалтерського обліку, тому важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є визначення його місця в системі рахунків бухгалтерського обліку.

На підприємствах цю проблему розв'язують по-різному. Управлінський облік в системі рахунків здійснюють за двома підходами:

- автономний (роздільний) підхід: виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку. Господарські операції відображаються за подвійним записом на рахунках одночасно в системі фінансового і управлінського обліку, правда з різним ступенем деталізації;

- інтегрований (спільний) підхід: створені додаткові рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Система рахунків обирається підприємством самостійно, виходячи з масштабів і характеру його діяльності (табл. 1.3.1).

При інтегрованому підході до ведення фінансового і управлінського обліку можливо використовувати дві системи:

- ведення фінансового обліку та формування на його базі за допомогою алгоритмів управлінської звітності для потреб прийняття рішень;

- ведення управлінського обліку та перетворення його бази для потреб фінансової звітності.

Таблиця 1.3.1

## Порівняння підходів до ведення управлінського обліку

Результат	Підходи	
	інтегрований	Автономний
Позитивний	<ul style="list-style-type: none"> <li>• інформація вводиться в облікову систему один раз</li> <li>• менший штат облікових працівників</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• легко забезпечується використання тотожної облікової політики при планових і фактичних розрахунках</li> <li>• управлінська звітність повністю відповідає вимогам користувачів</li> </ul>
Негативний	<ul style="list-style-type: none"> <li>• необхідний додатковий час і витрати на одержання необхідної управлінської звітності</li> <li>• можливі помилки при формуванні додаткової інформації для управлінської звітності</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• інформація вводиться окремо в кожен облікову систему</li> <li>• можливе збільшення штату облікових працівників</li> </ul>

Рівні деталізації інформації при організації управлінського обліку можуть бути різними, зокрема, за об'єктами, статтями, центрами відповідальності і аналітичними рахунками.

При розробці структури управлінського обліку важливо дослідити специфіку існуючих організаційних зв'язків на підприємстві. Класифікація організаційних зв'язків може бути зображена за допомогою схеми (рис. 1.3.2).

Побудова системи управлінського обліку пов'язана організаційними зв'язками в управлінні підприємства. При цьому необхідно забезпечити зворотній зв'язок між механізмом управління і управлінським обліком.

При лінійних зв'язках інформація управлінського обліку формується за відповідними послідовними рівнями управління. Лінійно-штабні організаційні зв'язки характеризуються наявністю у керівника центру відповідальності штабу, який дозволяє отримувати компетентну консультацію. Така структура передбачає формування управлінської інформації для керівника, щодо кожного виконавця структурного підрозділу. Кожний працівник підпорядкований і підзвітний тільки одному керівникові і зв'язаний із вищим керівництвом тільки через нього. Цей тип структури характеризується: простотою, ясністю і чіткістю взаємозв'язків між ланками і працівниками, ефективністю взаємодії.

Недоліки лінійної структури управління полягає у тому, що керівник повинен бути універсальним спеціалістом. Тому в чистому вигляді лінійна структура управління прийнятна для малих підприємств або окремих підрозділів (рис. 1.3.3).



Рис. 1.3.2. Класифікація організаційних зв'язків підприємства для потреб побудови системи управлінського обліку



*Рис. 1.3.3. Лінійна побудова структурного підрозділу підприємства*

Суть лінійно-штабної форми організаційних зв'язків полягає в тому, що при лінійному керівництві є штаб спеціалістів з найважливіших проблем управління, їх задача – готувати пропозиції, за яким будуть прийняті остаточні рішення.

За кількістю управлінських рівнів організаційні зв'язки можна поділити на однорівневі і багаторівневі. Прийняття рішень при однорівневих зв'язках віддаються безпосередньо керівником центру відповідальності. Багаторівневі зв'язки, в свою чергу, поділяються на механічні і органічні.

Механічні системи зв'язків характеризуються високим ступенем розподілу праці і наявністю багаточисельних правил і норм поведінки персоналу. В той же час механічні зв'язки можуть бути функціональними або дивізіональними. Функціональні зв'язки побудовані на чіткій диференціації підрозділів за функціональним спрямуванням. Дивізіональні зв'язки побудовані за принципом чіткої диференціації підрозділів за ринковими сегментами. При цьому в основу сегментації ринку можуть бути покладені продуктові, регіональні, глобальні та орієнтовані на споживача організаційні зв'язки.

Продуктова структура організаційних зв'язків передбачає, щоб інформація управлінського обліку забезпечувала можливість:

- чітко визначати прибутковість;
- контролювати ринкові позиції підприємства;
- мати розширений обсяг маркетингової діяльності;
- більш чітко орієнтувати продукцію на вимоги споживача;
- розробляти комплекс маркетингу для конкретних товарів;
- підсилити відповідальність керівників центрів відповідальності за результати підпорядкованих служб.

Регіональна структура організаційних зв'язків застосовується у тому разі, коли підприємство орієнтоване на виробництво однорідної продукції, яку пропонує географічним ринковим сегментам. Управлінський облік при регіональній структурі управління повинен дозволяти:

- орієнтувати діяльність підприємства на споживача із конкретним рівнем доходів та визначеними ринковими уподобаннями;
- гнучко реагувати на стан та зміст в економічному середовищі та законодавчому полі;
- будувати найбільш ефективну цінову політику із врахуванням рівня



купівельної спроможності населення та існуючої системи оподаткування;

- враховувати державну політику щодо конкретних видів виробників або товарів.

Організаційні зв'язки, орієнтовані на споживача, базуються на значенні суттєвих відмінностей ринкових сегментів залежно від характеристик споживача.

Управлінський облік в системі глобальних організаційних зв'язків повинен вирішувати одразу три проблеми, які є новими для підприємства, що виходить на міжнародні ринки:

- використання можливостей закордонних ринків для власного зростання;

- формування знань про продукцію та географічні регіони для координування ділової активності на міжнародному ринку;

- координування діяльності іноземних філій і відділень підприємства.

Органічні організаційні зв'язки дозволяють скоротити кількість управлінських рівнів та забезпечити гнучкість пристосування до ринкових змін. Залежно від принципу побудови органічні зв'язки можуть бути: проектними, матричними і конгломератними.

При матричних зв'язках виконавці підпорядковуються як функціональним керівникам, так і лінійним. Лінійні керівники відповідають в цілому за інтеграцію всіх видів діяльності. Проектна організаційна структура зв'язків використовується для вирішення конкретної тимчасової задачі. Керівник проекту не тільки відповідає за виконання проекту, але і є керівником всього наданого в його розпорядження персоналу функціональних відділів. Конгломератна структура організаційних зв'язків передбачає можливість поєднання в одному підприємстві різних типів зв'язків в окремих центрах відповідальності.

За обсягом делегування повноважень організаційні зв'язки можуть бути централізовані та децентралізовані. Підприємства, в яких вищий керівник залишає за собою більшу частину повноважень, які необхідні для прийняття рішень, називають централізованими. В децентралізованих підприємствах повноваження розподілені по нижчих управлінських рівнях.

Працівники, які забезпечують ведення управлінського обліку на підприємстві, повинні мати знання, уміння і навички щодо:

- виконання організаційно-розпорядчих документів;

- упорядкування графіка документообігу;

- створення номенклатури справ і організації збереження документів із дотриманням принципу конфіденційності інформації;

- створення технології обробки отриманої інформації (формування системи сегментних звітів, розробка плану рахунків, вибору варіантів облікової політики);

- оцінювання у грошовому вимірі інноваційної діяльності на всіх стадіях її життєвого циклу;
- планування діяльності центрів відповідальності і виявлення внутрішніх резервів;
- методики раціонального групування та аналізу витрат, доходів, фінансових результатів, функціонально-вартісного аналізу;
- формування релевантної інформації;
- співпраці з керівництвом центрів відповідальності;
- формування вимог до працівників які забезпечують формування вхідної інформації;
- визначення кола носіїв інформації;
- визначення системи контролю, вибору типів і варіантів дій;
- постійного самовдосконалення.

До складу служби управлінського обліку можна включати наступні групи (відділи, бюро, сектори): планування, обліку запасів, обліку затрат праці та її оплати, виробничо-калькуляційна, обліку реалізації, аналітична.

Група обліку затрат праці та її оплати здійснює нормування праці, формує розцінки для оплати праці, забезпечує облік затрат праці за визначеними об'єктами, контролює використання фонду оплати праці, приймає участь при формуванні системи первинних документів, облікових ресурсів і звітів з праці та її оплаті.

Виробничо-калькуляційна група формує перелік центрів відповідальності, визначає статті витрат, розробляє форми облікових регістрів і звітів про витрати і випуск об'єктів діяльності, здійснює калькулювання собівартості готової продукції, робіт, послуг, товарів об'єктами діяльності та структурними підрозділами і підприємства в цілому, забезпечує контроль за ефективним використанням виробничих ресурсів.

Група з обліку реалізації об'єктів діяльності забезпечує облік процесу реалізації, оцінює склад працівників, визначає витрати на збут і собівартість реалізованих об'єктів за їх видами, регіонами, покупцями, розрізняє форми звітів з продажу, розраховує фінансовий результат і прибутковість з реалізації окремих видів готової продукції, робіт, послуг і товарів, центрів відповідальності і в цілому підприємства.

Група планування забезпечує формування бюджетів підприємства, структурних підрозділів, видів і об'єктів діяльності, грошових потоків, доходів і витрат, формування розподілу і використання фінансових результатів, інвестицій спеціальних програм інноваційного і соціального розвитку.

Матеріальна група:

- забезпечує оцінку постачальників матеріальних ресурсів, контроль за їх надходженням, зберіганням і використанням;
- розробляє норми наявності в місцях зберігання і витрат сировини і матеріалів для здійснення господарської діяльності;

- приймає участь у формуванні системи форм первинних документів і облікових реєстрів для обліку надходження, наявності, і використання сировини і матеріалів;
- розробляє форми звітів про використання сировини і матеріалів;
- формує систему цін для оприбуткування та списання сировини і матеріалів.

Аналітична група здійснює аналіз ефективності діяльності кожного центру відповідальності і структурного підрозділу і підприємства, виявляє резерви підвищення ефективності використання всіх видів ресурсів, приймає участь в розробці бюджетів підприємства.

Таким чином, організаційна структура управлінського обліку повинна забезпечувати виконання загальних і конкретних функцій управління, зберігати доцільні вертикальні та горизонтальні зв'язки і розподіл елементів управління.

Різноманіття підприємств, визначених формами власності, економічними, юридичними, техніко-технологічними та іншими чинниками, а також компетентність керівників і їх потреба в тій або іншій управлінській інформації, обумовлюють різноманітність конкретних форм організації управлінського обліку. Управлінський облік є основним засобом забезпечення планування, власне управління і контролю на підприємстві.

Запровадження системи управлінського обліку є непростим процесом, який вимагає обміркованих та взаємопов'язаних дій керівників та спеціалістів підприємства, згуртованих навколо спільної мети. Після запровадження такої системи необхідна координація та коригування її функціонування, що зумовлює потребу у володінні методологічними засадами управлінського обліку.

## **РОЗДІЛ 2. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК УПРАВЛІНСЬКОГО І ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ**

**2.1. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку при формуванні системи інформаційних ресурсів підприємства**

**2.2. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку в системі бухгалтерських рахунків**

**2.3. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку в системі звітності**

### **2.1. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку при формуванні системи інформаційних ресурсів підприємства**

Важливою характерною рисою бухгалтерського обліку є його поділ на два види: фінансовий і управлінський. Необхідність такого поділу зумовлена потребою інформаційного забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів із збереженням в таємниці (для зовнішніх користувачів) технологічних процесів господарської діяльності, формування собівартості та прибутковості окремих видів продукції, товарів, робіт, послуг. Крім цього, вимоги внутрішніх користувачів до інформації набагато конкретніші.

Фінансовий облік збирає і систематизує дані про активи підприємства за їх видами і джерелами, поточні витрати і доходи та фінансові результати, які необхідні для складання фінансової звітності. Його метою є забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про діяльність підприємства у формі фінансових звітів, які не є комерційною таємницею. Ці звіти використовуються також і внутрішніми користувачами.

Витрати у фінансовому обліку обліковуються за елементами визначеної номенклатури в цілому без обчислення собівартості окремих видів продукції, а доходи обліковуються за видами. У кінці звітного періоду шляхом співставлення доходів із витратами визначається фінансовий результат за видами діяльності.

Таким чином, для фінансового обліку характерні такі ознаки:

- підготовка інформації про діяльність підприємства в цілому;
- облік активів, зобов'язань та власного капіталу відповідно до форми балансу;
- облік витрат і доходів та контроль за правильністю закриття синтетичних рахунків і субрахунків;
- визначення фінансового результату діяльності (прибутків чи збитків) підприємства і контроль за станом власного капіталу;
- складання і подання всіх видів фінансової звітності.

Управлінський облік поглиблює фінансовий облік та виконує завдання забезпечення необхідною і корисною інформацією, в першу чергу, всіх підрозділів підприємства для прийняття своєчасних і

ефективних рішень. Надається така інформація у формі внутрішньої звітності та інших розрахунково-аналітичних документів, обсяг, структура і терміни подання яких визначаються самим підприємством. Він організовується, виходячи із потреб підприємства, і не регламентується державою, але повинен здійснюватися з врахуванням загальноприйнятих принципів обліку. Дані управлінського обліку і звітності є комерційною таємницею підприємства, вони не підлягають публікації.

Основним призначенням управлінського обліку є своєчасне надання деталізованої і достовірної інформації про доходи і витрати як по підприємству в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності. В управлінському обліку здійснюється детальний облік витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів діяльності, виявляються та відображаються на рахунках відхилення витрат від стандартних норм і кошторисів, визначаються результати від реалізації за видами товарів, готової продукції, робіт і послуг, здійснюється облік і контроль залишків та руху запасів у натуральних і вартісних вимірниках.

Управлінський облік виконує також функції планування, оперативного управління, аналізу, прогнозування діяльності підприємства та спрямований на вибір оптимальних управлінських рішень. Використовуються для цього різні економіко-математичні методи та комп'ютерна техніка.

Отже, для управлінського обліку характерні такі ознаки:

- ◆ підготовка необхідної інформації для внутрішнього використання підприємством;
- ◆ детальний облік і контроль доходів і витрат як по підприємству в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності та об'єктів діяльності;
- ◆ калькулювання собівартості та визначення прибутковості окремих об'єктів діяльності;
- ◆ висвітлення діяльності структурних підрозділів підприємства;
- ◆ вибір необхідних методів оцінки, обліку і контролю запасів;
- ◆ аналіз діяльності підприємства, спрямований на вибір оптимальних управлінських рішень;
- ◆ вивчення перспектив та прогнозування розвитку підприємства.

Фінансовий і управлінський облік мають ознаки, що характеризують їх відмінності і подібності.

Відмінності між фінансовим і управлінським обліком можна подати наступним чином (табл. 2.1.1).

Спільними ознаками, які притаманні управлінському та фінансовому обліку, є:

- базування на єдиній системі збору і первинної обробки облікової інформації, яку ще називають первинним обліком. Дані, зареєстровані на стадії первинного обліку, надалі обробляються, систематизуються і узагальнюються відповідно до потреб та інформаційного призначення

Таблиця 2.1.1

*Відмінності між управлінським і фінансовим обліком*

Ознаки	Управлінський облік	Фінансовий облік
1	2	3
Мета	Підготовка інформації для центрів відповідальності різних рівнів управління	Ведення обліку та складання форм звітності визначених нормативними документами
Ступінь регламентації	Ведення управлінського обліку не обов'язкове (внутрішньогосподарський облік)	Ведення фінансового обліку обов'язкове і регламентується нормативними документами
Ступінь надійності інформації	Містить прогнозу, оперативну, поточну та фактичну інформацію	Містить фактичну інформацію, що зумовлює достатню її точність
Масштаби охоплення	Центри відповідальності та аналітичні об'єкти	Підприємство в цілому
Методологічне забезпечення	Розробляється на підприємстві	Визначається нормативними документами
Формування інформації	Різні підходи залежно від мети використання інформації	Подвійний запис
Користувачі інформації	Споживачі на погоджених умовах з підприємством	Зовнішні і внутрішні споживачі оприлюдненої інформації
Характер інформації	Майбутній (як це повинно бути) та історичний (як це було) характер	Історичний характер (після здійснення господарських операцій)
Об'єкти звітності	Центри відповідальності	Підприємство як єдине ціле
Періодичність звітності	Оперативна за вимогою (потребою)	Як правило, квартальна і річна
Облікова політика	Все, що корисно для управління (ніяких обмежень)	В межах положень нормативних актів
Термін подання інформації	За вимогою щодо потреб управління і виду інформації	Після закінчення звітного періоду в нормативні терміни
Методи здійснення	Аналітичні та розрахункові методи	За допомогою визначених прийомів
Характеристика даних звітності	Прогнозні, оперативні, поточні і фактичні дані	Фактичні дані
Вимірники, які використовуються	Грошові, трудові й натуральні	Грошові

Продовження табл. 2.1.1

1	2	3
Структура	Витрати → доходи → результат	Активи = Зобов'язання + Власний капітал
Ступінь відповідальності	Передбачена посадовими інструкціями	Передбачена нормативними документами
Відкритість даних	Комерційна таємниця	Оприлюднення відповідно до нормативних документів

управлінського і фінансового обліку;

- дотримання основоположних загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. Достовірність облікових даних у фінансовому обліку забезпечується шляхом дотримання жорстких вимог щодо точності та перевіреності їх даних;

- належність до відповідних сфер відповідальності та прийняття рішень. Концепція відповідальності в управлінні для фінансового обліку в основному існує для власника, а дані цього обліку використовуються для прийняття рішень зовнішніми користувачами, які опосередковано впливають на діяльність підприємства. Управлінський облік є інформаційною базою прийняття рішень, які безпосередньо впливають на діяльність підприємства, а ієрархія відповідальності в ньому охоплює всі рівні від керівників до окремих працівників, що відповідають за здійснені ними господарські операції.

Метод управлінського обліку складається з наступних елементів: документації; інвентаризації; оцінки; групування та узагальнення; контрольних рахунків; лімітування; нормування; планування; прогнозування; контролю; аналізу.

Формування інформаційної бази підприємства починається із складання первинних документів, якими оформляються господарські операції. Первинний облік – це початок облікового процесу, під час якого здійснюються спостереження, вимірювання господарських явищ та їх реєстрація.

Даний рівень інформаційної системи називають первинним, оскільки саме на ньому здійснюється первинна (початкова, перша) фіксація інформації про об'єкт в системі обліку.

Одержані дані в процесі первинного обліку є основним джерелом економічної інформації, яка далі фіксується у носіях фінансового, податкового та управлінського обліку і використовується для контролю та аналізу господарської діяльності підприємства. З моменту оформлення первинного документа починається облік.

Документи, що використовуються для оформлення господарських операцій і формують інформацію в системі управлінського обліку класифікують за різними ознаками (табл. 2.1.2).

Таблиця 2.1.2

*Класифікація документів для формування інформаційних ресурсів в управлінському обліку*

Класифікаційна ознака	Види документів
За ступенем узагальнення господарських операцій	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ первинні</li> <li>✓ зведені</li> </ul>
За способом використання	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ разові</li> <li>✓ накопичувальні</li> </ul>
За місцем складання	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ внутрішні</li> <li>✓ зовнішні</li> </ul>
За призначенням	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ розпорядчі</li> <li>✓ виконавчі (виправдні)</li> <li>✓ бухгалтерського оформлення</li> <li>✓ комбіновані</li> </ul>

За ступенем узагальнення господарських операцій документи поділяються на первинні і зведені. Первинні документи складають в момент здійснення господарської операції або відразу після її здійснення. Зведені документи складають на підставі первинних документів, вони узагальнюють господарські операції, які вже зафіксовані в первинних документах. А тому вони характеризують певні зміни на підставі не однієї господарської операції, а цілого комплексу таких операцій. Застосування в обліку зведених документів значно зменшує обсяг облікових записів на рахунках. Зведені документи узагальнюють однорідні господарські операції на підставі первинних документів і дають синтезовану та систематизовану інформацію в розрізі необхідних для управління показників.

За способом використання документи поділяють на разові та накопичувальні. Разові документи використовують для оформлення кожної господарської операції в момент її здійснення. Накопичувальні документи використовуються для відображення протягом тижня, декади, місяця однорідних господарських операцій відповідно до їх здійснення.

За місцем складання документи поділяють на внутрішні та зовнішні. Внутрішні – це такі документи, які складають на самому підприємстві. Зовнішні – це такі документи, які надходять від інших підприємств і організацій.

За призначенням бухгалтерські документи поділяються на розпорядчі, виконавчі (виправдні), бухгалтерського оформлення і комбіновані.

До розпорядчих відносять документи, які містять розпорядження на здійснення певної господарської операції. Накази, розпорядження, завдання — це особлива група документів, яка не фіксує самих операцій, а тільки дає загальний дозвіл на їх здійснення. Розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів. Отже, розпорядчі документи відіграють



другорядну роль (до того, ж багато які з них залишаються невиконаними з різних причин).

Виконавчими (виправдними) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції.

Документи бухгалтерського оформлення складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки облікових записів. До них належать бухгалтерські довідки, групувальні та розробні таблиці, відомості нарахування амортизації, розподілу загальновиробничих витрат, звітні калькуляції. Документи бухгалтерського оформлення не мають самостійного значення і можуть використовуватись тільки разом з виправдними документами.

На практиці документи часто поєднують у собі ознаки всіх перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення), тому їх називають комбінованими.

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача.

На етапі оформлення первинних документів фіксуються показники про зміст, обсяги і ціни щодо господарських операцій.

В процесі управлінського обліку витрат первинні документи використовуються для формування: активів, фінансових ресурсів, витрат, доходів і розрахунку фінансових результатів.

Під час оформлення первинного документа аналізується сама господарська операція з погляду її законності та економічної доцільності, що перетворює документацию на засіб суцільного й безперервного спостереження і контролю за господарськими операціями, засіб обґрунтування облікових записів.

Можуть бути ситуації, коли господарська операція є законною, але недоцільною, або навпаки — доцільною, але незаконною.

Правильно оформлений документ засвідчує відповідні права та обов'язки фізичних та юридичних осіб: заповнені реквізити об'єднують певну кількість показників, котрі, як правило, характеризують економічний бік операції; наявність усіх необхідних підписів — її

юридичний бік.

Оформлені документи підлягають подальшому опрацюванню, що передбачає послідовне здійснення процедур: перевірки, розцінки, групування і контрирування.

Перевірка здійснюється за формою, змістом і арифметичними розрахунками:

- за формою - формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складення документа і подання до бухгалтерії;

- за змістом - змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства;

- за арифметичними розрахунками - перевірка відповідності і правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків.

Розцінка (таксування) документів полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників у грошовий.

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних за об'єктами і суб'єктами діяльності. Групування є систематичним, хронологічним або комбінованим.

Контрирування передбачає зазначення у первинних або зведених документах (відомостях) бухгалтерської проводки.

На підставі первинних документів в процесі управління здійснюють попередній, поточний і підсумковий контроль за господарськими операціями.

Попередній контроль:

- ✓ цілей (чи правильно були поставлені цілі, чи коректно побудовано дерево цілей підприємства, чи не суперечать різні цілі одна одній, наскільки адекватно кількісні вимірники відображають якісні цілі підприємства);

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

- ✓ розриву між цільовими і прогнозованими значеннями (наскільки прогноз розвитку подій не відповідає цілям);

- ✓ контроль обмежень (які зовнішні або внутрішні умови заважають підприємству досягти поставлених цілей, які тенденції існують в розвитку цих умов);

- ✓ планів (наскільки різні плани підприємства оптимальні з погляду досягнення його цілей, чи не суперечать різні плани один одному);

- ✓ бюджетів (контроль над витратами підрозділів підприємства шляхом розробки бюджетів).

Попередній контроль здійснюють власники, а також усі органи

управління на підприємстві.

Поточний контроль і моніторинг:

- зовнішнього середовища підприємства з метою виявлення «слабких сигналів»;

- внутрішнього середовища з метою раннього виявлення проблем.

Поточний контроль проводять у процесі виконання господарських операцій. Основне його завдання - виявити відхилення у процесі виконання операцій з метою вжиття заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду. Поточний контроль операцій виробництва продукції дає змогу своєчасно виявити порушення норм витрат сировини у процесі її переробки, дотримання технології виробництва.

Підсумковий контроль – контроль виконання планів (розрахунок відхилень фактичних значень від планових, аналіз причин цих відхилень.

На відміну від попереднього й поточного, він передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього й поточного контролю. Але вимоги підсумкового контролю до вивчення господарських операцій повніші і глибші.

Таким чином, в сучасних умовах господарювання в системі управлінського обліку акценти зміщуються з простої фіксації минулих фактів у бік перспективного, випереджаючого контролю, а також оперативного відстежування поточних подій; у фокусі контролю опиняється не минуле, а нинішнє і майбутнє. Тобто переміщення йде до коментуючої функції.

Отже, з початку оформлення первинні документи проходять досить складний і тривалий шлях. І що скоріше документи потраплятимуть на етап узагальнення, то ліпше використовуватиметься їх інформація, а відтак зростатиме дійовість і оперативність прийняття управлінських рішень.

Документація в управлінському обліку має таке ж значення як і в фінансовому, тому що вона необхідна для виконання обліком контрольної, інформаційної і аналітичної функцій.

Інвентаризація забезпечує збереження активів за центрами відповідальності, контролює їх використання, встановлює повноту і достовірність облікової інформації.

Групкування і узагальнення, використання контрольних рахунків – елементи що дозволяють накопичувати і систематизувати інформацію про діяльність центрів відповідальності за певними ознаками. Одержана інформація ефективно використовується для оцінки результатів діяльності, прийняття поточних і стратегічних рішень.

Система контрольних рахунків є ланкою, що з'єднує фінансовий і управлінський облік. Наприклад, облік запасів, що здійснюються в

карточках складського обліку, повинен відповідати записам у звіті матеріально-відповідальних осіб і на аналітичних та синтетичних рахунках, де записують підсумок всіх операцій, які систематизовані за певною ознакою.

Лімітування – попередній етап управлінського контролю за діяльністю центрів відповідальності. Ліміт – норма витрат ресурсів на одиницю продукції відповідно до технологічного процесу, доводиться через бюджетування кожному центру відповідальності виходячи з конкретних об'єктів діяльності.

В системі управлінського обліку лімітуванню відводять роль оперативної і контрольної інформації, яка дозволяє активно впливати на формування показників господарської діяльності.

Нормування – процес розрахунку оптимальних норм і нормативів, який направлений на збереження та ефективне використання всіх ресурсів і пошуку шляхів найбільш продуктивного перетворення витрат в доходи.

Норми як основа системи управлінського обліку забезпечують контроль за діяльністю центрів відповідальності, формують перелік аналітичних показників та відображають кількісні цілі, які необхідно досягти при певних умовах внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства.

Планування і прогнозування формують систему стратегічного управління підприємством.

Планування – процес, направлений на визначення можливостей центрів відповідальності в умовах підприємства для вирішення майбутніх бюджетів і прийняття альтернативних рішень.

Прогнозування – це метод визначення показників бюджету центрів відповідальності, в якому використовується як накопичений у минулому досвід, так і поточні припущення щодо майбутнього з метою його визначення. Якщо прогнозування виконано якісно, результатом буде картина майбутнього, яку можна застосовувати як основу для планування.

Контроль – невід'ємна частина управлінського обліку, направляє діяльність центрів відповідальності на виконання бюджетів, дозволяє виявляти і використовуючи зворотній зв'язок, виправляти наявні відхилення.

Аналіз як елемент методу управлінського обліку взаємодіє з усіма його складовими. Аналізу підлягає господарська діяльність всього підприємства і його окремих центрів відповідальності відповідно до оціночних економічних показників. Вибір показників визначається можливостями управлінського обліку і потребою користувачів системи управління.

Всі елементи методу управлінського обліку діють не ізольовано один від одного, а в системі організації внутрішніх господарських зв'язків, направлених на вирішення завдань управління.

Таким чином, управлінський облік суттєво поглиблює фінансовий

облік і за інформаційним навантаженням і характером завдань, він вирішує, значно різноманітніший, детальніший і глобальніший перелік питань управління підприємством. Об'єктивна необхідність поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський пов'язана з прагненням збереження в таємниці конфіденційних даних та необхідністю задоволення різних інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

## **2.2. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку в системі бухгалтерських рахунків**

Підприємство самостійно вирішує на скільки деталізувати йому для потреб управління місця формування ресурсів, витрат, доходів та фінансових результатів і як пов'язати їх з центрами відповідальності, яким чином вести облік фактичних і планових (нормативних) показників господарських операцій.

Організація управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів: методологічного; технічного; організаційного.

На першому етапі обирається модель управлінського обліку залежно від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, а також елементи бухгалтерського обліку, які можуть служити для формування інформації необхідної для прийняття управлінських рішень. Це система первинних документів, план аналітичних рахунків управлінського обліку, складання калькуляційних статей, управлінської звітності і внутрішньогосподарського контролю.

На другому – технічному етапі – обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності і визначення напрямку руху інформації в середині підприємства.

Третій етап передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку. Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей також відбувається в три етапи, кожен з яких вирішує специфічні завдання:

- формування управлінського рішення, облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення.

Дії виконуються у наступній послідовності: а) визначається управлінська задача та її управлінське рішення; б) визначається перелік даних, які необхідні для її вирішення, а також система їх збирання та правила документообороту; в) визначаються результати, яких планується досягти, та призначаються відповідальні за досягнення результатів.

- ув'язка прийнятих рішень із існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою, бухгалтерською практикою і існуючими обліковими технологіями. На цьому етапі обов'язково необхідно узгодити

дані управлінського обліку з даними фінансового і податкового обліку. Потрібно, щоб результати за період за різними методами обліку відрізнялись в незначній мірі. Розроблена технологія управлінського обліку може потребувати зберігання специфічних даних або реалізації даних нових функцій у програмному забезпеченні;

- впровадження облікових технологій. Необхідно організувати порядок задоволення інформаційних потреб управління в аналітичній інформації. Для цього, також, необхідно провести декілька етапів.

- підготовчий – відбувається збирання вихідної інформації з джерел формування первинних аналітичних даних;

- обчислювальний - процедура обробки сформованих аналітичних даних. Здійснюються різноманітні аналітичні розрахунки, що завершують формування аналітичної інформації;

- процес споживання – використання аналітичної інформації в оцінці та контролі за виробничою діяльністю структурних підрозділів.

Ця інформація містить багато систем, які дозволяють забезпечити необхідною інформацією працівників, що приймають рішення. Кожна підсистема містить механізм для обробки інформації та зворотнього зв'язку.

В інформації повинні знайти відображення зв'язки між підрозділами та показниками в процесі їх формування. Об'єкти діяльності, які виникли на будь-якому рівні управління, пов'язані з певним місцем господарювання. Місце виникнення об'єктів господарювання – це сегмент діяльності підприємства, в якому вони виникають, а виникнення їх може відбуватися на кожному робочому місці. Якщо місцем виникнення об'єктів діяльності є цех основного виробництва, то виникають не тільки прямі господарські операції, але і накладні. Як правило, господарські операції не збираються у розрізі робочих місць, а облік ведеться по більш укрупнених місцях їх виникнення, які отримали назву центрів виникнення відповідальності за створені об'єкти діяльності – це первинна аналітична одиниця, в розрізі якої можливе планування, облік і контроль.

Для успішного функціонування системи управління необхідно вибрати найбільш прийнятний варіант, за яким буде організований управлінський облік. У літературі можна зустріти опис чотирьох можливих варіантів організації управлінського обліку.

При першому варіанті, як відзначають автори, управлінський облік повністю виділяється з фінансового за допомогою ведення спеціальних відображаючих, дзеркальних рахунків. Такий варіант організації управлінського обліку існує у Франції, Бельгії та деяких африканських і латиноамериканських державах. Для обліку витрат і результатів використовуються синтетичні рахунки і субрахунки першого порядку, а також аналітичні рахунки.

При другому варіанті управлінський облік по відношенню до фінансового стає автономним, і в ньому використовуються три класи

рахунків (фінансові, управлінські, забалансові). Рахунки управлінського обліку ведуться паралельно з рахунками фінансового обліку, а взаємозв'язок між ними здійснюється за допомогою системи розподільчих рахунків. Такий варіант організації управлінського обліку поширений в США, Канаді, Німеччині і багато в чому збігається з першим варіантом. При цьому варіанті облік витрат у розрізі елементів ведеться у фінансовій бухгалтерії, а в розрізі статей калькуляції – в управлінській. При першому варіанті спеціальний рахунок, що пов'язує фінансовий облік з управлінським, ведеться в управлінській бухгалтерії, а при другому варіанті - у фінансовій.

За третього варіанту управлінський облік не ведеться, а облік витрат для обчислення собівартості продукції здійснюється оперативним шляхом, тобто поза системою рахунків бухгалтерського обліку. Цей варіант передбачає синтетичний облік витрат за укрупненими статтями в єдиній фінансовій та управлінській бухгалтерії на основі обліку витрат у розрізі економічних елементів. Даний варіант використовувався в основному в Німеччині, Угорщині, Бельгії і не виправдав себе. Сьогодні сфера поширення цього варіанту управлінського обліку є досить незначною.

За четвертого варіанту управлінський облік є відсутнім, а облік господарських операцій та формування інформації для управління здійснюється в системі фінансового обліку. Такий варіант організації управлінського обліку заснований на повній інтеграції системи аналітичного обліку і калькулювання собівартості продукції в загальній бухгалтерії. Цей варіант виник на етапі становлення промислового обліку і припинив своє існування з виникненням аналітичного управлінського обліку. Слід зазначити, що даний варіант організації обліку окремо і калькулювання собівартості продукції до цих пір діє на вітчизняних підприємствах, хоча і в більш вдосконаленому вигляді.

На вітчизняних підприємствах можливі два основні варіанти організації управлінського обліку.

Перший варіант передбачає, що всі облікові документи надходять до бухгалтера, котрий веде управлінський облік (або групі бухгалтерів), який має визначити, як господарські операції, що враховуються в первинних документах, повинні відобразитися в управлінському обліку. По кожному з первинних документів він формує управлінські та бухгалтерські проводки. Якщо на підприємстві крім бухгалтерів, що ведуть управлінський облік, існує фінансова бухгалтерія, то після формування управлінських проводок первинні документи передаються бухгалтерам, що здійснюють ведення бухгалтерського та податкового обліку, які на підставі цих документів складають офіційні бухгалтерські проводки.

Перевага цього варіанту полягає в тому, що він найбільш точно відповідає основним принципам ведення обліку і дозволяє повніше відобразити діяльність підприємства. Недолік полягає в тому, що потрібні додаткові ресурси для створення інтегрованої бухгалтерської системи, що

поєднує як типову бухгалтерську, так і управлінську конфігурації.

Другий варіант організації управлінського обліку будується на тому, що в управлінську базу даних інформація вноситься вже після того, як вона була відображена в базі даних бухгалтерського обліку. Тобто, ведуться дві паралельні бази даних. Фінансова бухгалтерія при цьому працює в звичайному режимі, надаючи свою базу бухгалтеру, котрий веде управлінський облік, для її подальшої трансформації. На практиці така трансформація здійснюється, як правило, за консолідованими даними.

Другий варіант ведення управлінського обліку є привабливим своєю низькою ресурсоемністю. Він може бути впроваджений в найкоротші терміни і з мінімальними витратами: достатньо організувати додаткові робочі місця для бухгалтерів, що ведуть управлінський облік. Крім того, ефективність застосування цього варіанту буде тим вищою, чим більш істотними будуть відмінності між бухгалтерським і управлінським обліком. Основною умовою його ефективного застосування є детально розроблена методика переносу операцій з бухгалтерської бази даних в управлінську.

Можливі й інші варіанти ведення управлінського обліку, наприклад, на основі даних оперативного обліку (про рух ресурсів, грошових коштів). У цьому випадку можна буде отримувати управлінські звіти лише за окремою аналітичною інформацією (фактичний залишок товарів, заборгованість), але не з фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому.

Для ефективної системи поєднання фінансового і управлінського обліку характерні наступні риси:

- удосконалення системи обліку завдяки посиленню аналітичних даних управлінського обліку у розрізі центрів відповідальності;
- посилення контрольних функцій завдяки введенню спеціальних рахунків, що відображають взаємозв'язок між даними фінансового і управлінського обліку;
- можливість отримання постійної інформації за центрами відповідальності у вигляді витрат, доходів і прибутку;
- інтеграція показників бюджетів центрів відповідальності, фактичних даних і відхилень.

Для того щоб визначитися з відділом управлінського обліку та його структурою, потрібно вибрати один із декількох варіантів взаємодії управлінського і бухгалтерського обліку.

Річ у тому, що обидва ці види обліку знаходяться в одному інформаційному полі, але їх взаємозв'язок може бути різним, наприклад:

1-й варіант - управлінський облік являє собою комплексну систему, що включає також і бухгалтерський облік. Принцип ведення: облік ведеться на основі первинних документів.

Бухгалтер, роблячи проведення в бухгалтерському обліку, присвоює



кожній операції додаткові аналітичні коди, які дозволяють потім розподіляти цю інформацію в податковому обліку, в управлінському обліку та у фінансовому обліку. За даними бухгалтерського обліку при допомозі коригувань і додаткових проведеннь (перетворення даних з однієї форми на іншу) формуються облікові дані для податкового обліку та фінансового обліку. І вже потім на основі фінансового обліку формуються дані управлінського обліку, з додаванням самостійних операцій, яких немає в бухгалтерському обліку.

Цей варіант потребує меншої кількості співробітників, але дорогих програмних продуктів;

2-й варіант - паралельне і майже незалежне один від одного ведення обліку. Тобто одна і та ж операція реєструється в системі обліку двічі: один раз - для цілей бухгалтерського і податкового обліку, другий - для цілей управлінського обліку. Цей варіант неефективний з позиції трудових затрат, проте процедура дублювання підвищує надійність інформації;

3-й варіант - частина даних у бухгалтерському та управлінському обліку збігаються, проте в цілому це різні системи.

З точки зору підходу до вибору плану рахунків на підприємстві виділяють три варіанти організації обліку:

- за допомогою розширення діючого плану рахунку і його пристосування до вимог фінансового та управлінського обліку;

- за допомогою прийняття нового плану рахунків, згідно з яким всі рахунки поділяються на рахунки фінансового обліку, управлінського обліку та позабалансові;

- з використанням діючого плану рахунків.

Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку в системі діючих бухгалтерських рахунків здійснюється за наступними напрямками:

1. Формування облікової політики щодо господарських операцій.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;

- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

- перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;

- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;

- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;

- підходи до класифікації пов'язаних сторін;

- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;

- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;

- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;

- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;

- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;

- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

2. Складання графіка документообороту.

Документообіг - це рух документів від моменту їх складання (або

одержання від інших підприємств), опрацювання і використання за призначенням у визначений період часу і до передачі в архів.

Головне завдання документообігу – одержання інформації для управління та прискорення руху документів, і чим коротше та швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Стадії документообігу:

1) надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві за прийнятими управлінськими рішеннями;

2) опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії з метою подання аналітичної інформації для управління;

3) надходження первинних документів до бухгалтерії для потреб фінансового, податкового і управлінського обліку;

4) опрацювання документів у бухгалтерії для формування показників фінансової і управлінської звітності та податкових розрахунків:

- перевірка документів за формою, змістом та арифметичними розрахунками;

- оцінка в грошовій формі кожної операції, відображеної в документах;

- запис на документах бухгалтерських проведення в фінансовому і управлінському та в податкових розрахунках;

- відображення операцій, наведених у документах, в облікових регістрах для формування показників звітності та їх аналізу.

Перелічені етапи документообігу відображаються у спеціальному документі, який називається план (графік) документообігу.

Графік документообігу на підприємстві має забезпечити оптимальну кількість підрозділів (центрів відповідальності) і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку (фінансового, управлінського, податкового), підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і терміну виконаних робіт.

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У витягу наводиться

перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання та підрозділ підприємства, до яких подаються ці документи.

Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві здійснюється службами фінансового і управлінського обліку.

3. Закріплення активів за центрами відповідальності.

Розмежування та закріплення активів за центрами відповідальності підприємства в системі рахунків фінансового обліку здійснюють щодо необоротних активів, виробничих запасів після передачі їх з місць зберігання, незавершеного виробництва та поточних біологічних активів.

Щоб отримати інформацію про активи за центрами відповідальності необхідно їх згрупувати на бухгалтерських рахунках. Система рахунків передбачає вертикальну (ієрархічну) та горизонтальну (інформаційні зв'язки) структуру. При цьому необхідно пам'ятати, що рахунки - це елементи системи рахівництва, а інформаційні зв'язки між ними здійснюються за допомогою проводок. Горизонтальні зв'язки проявляються через кореспонденцію рахунків, виражену подвійним записом даних про факти господарської діяльності.

Вертикальні зв'язки виражені в підпорядкуванні інформаційних рівнів синтетичного та аналітичного обліку - синтетичних і аналітичних рахунків. Вертикальний розріз в інформаційній системі бухгалтерського обліку представляє собою структуру, що складається з кількох рівнів, кожний з яких виконує свої інформаційні функції в системі управління підприємством.

Однак, можливим є виділення четвертого і більш низьких рівнів аналітичного обліку в залежності від ступеня деталізації даних про господарські операції.

Виділення таких рівнів зумовлене потребами управління. Для оперативного управління і керівництва роботою підприємства та його центрів відповідальності виникає потреба в інформації, з різним ступенем узагальнення: як зведений, так і більш детальний.

Синтетичні або, як їх ще називають, об'єднуючі рахунки надають узагальнені дані з економічно однорідних груп засобів, джерел їх утворення і господарських операцій.

Система синтетичних рахунків містить тільки вартісну оцінку, яка дозволяє отримати узагальнені дані про різноманітні об'єкти бухгалтерського обліку.

Облік, що здійснюється на синтетичних рахунках, називається синтетичним (зведеним). Його дані використовуються при заповненні форм бухгалтерської звітності, передусім складанні балансу, а отже, служать для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому.

Таким чином, в фінансовій звітності відображаються сумарні, вартісні оцінки узагальнюючих показників або дані синтетичних рахунків.

Аналітичні рахунки використовуються для деталізації інформації про об'єкти, що обліковуються на синтетичному рахунку. Аналітичні рахунки відкриваються в розиток певного синтетичного рахунку в розрізі його видів, частин, статей і, де це вимагається, з оцінкою інформації в натуральному, трудовому та грошовому виразах.

Отже, аналітичні рахунки – деталізовані рахунки III-го, IV-го, V-го і т.д. порядку, які формуються на підставі узагальноної, конкретизованої та об'єднаної на відповідному рівні інформації. Аналітичні (деталізуючі) рахунки є способом узагальнення і групування даних, що об'єднані синтетичним рахунком (вертикальні зв'язки). Система аналітичних рахунків узагальнює й водночас деталізує господарські операції за їх змістом.

Для правильного ведення аналітичних рахунків необхідно дотримуватися наступних правил:

1) кількість аналітичних рахунків визначається потребами підприємства і його центрами відповідальності;

2) відображення господарських операцій на синтетичних і на аналітичних рахунках здійснюється за єдиними правилами;

3) відображена на синтетичних рахунках господарська операція може бути деталізована за допомогою аналітичних рахунків, але загальна сума на аналітичних рахунках повинна дорівнювати сумі, відображеній на синтетичному рахунку;

4) активи на аналітичних рахунках обліковуються в натурально-вартісному виразі, тобто ведеться кількісно-сумовий облік;

5) по закінченні звітного періоду здійснюється звірення аналітичних рахунків з синтетичними шляхом складання оборотної відомості;

6) аналітичний облік ведеться в книгах, відомостях або в картках;

7) по аналітичних рахунках складають стільки оборотних відомостей, по якій кількості синтетичних рахунків були відкриті аналітичні.

Інформація про активи, що використовується центрами відповідальності узагальнюється та об'єднується в розрізі аналітичних рахунків, які формуються до відповідних синтетичних рахунків.

Наприклад, рахунок 10 «Основні засоби» для потреб управлінського обліку за центрами відповідальності отримує наступний вигляд – 10.5.001.001.01.01.:

- 10 – синтетичний рахунок «Основні засоби»;

- 5 – субрахунок (рахунок другого порядку) «Транспортні засоби».

Під транспортними засобами слід розуміти автомобілі, трактори та інші самохідні машини, трамваї і тролейбуси, а також мотоцикли та інші транспортні засоби. Приклад – трактор МТЗ-82.1.26;

- 001 – аналітичний рахунок, як правило, відповідає порядковому номеру предмета в субрахунку з відповідного інвентарного (номенклатурного) номера;

- 001 – центр відповідальності;
- 01 – об'єкт діяльності – виробництво сиру «Сулугуні», жирність – 45 % з формуванням витрат на аналітичному рахунку до рахунку 23 «Виробництво»;

• 01 – матеріально-відповідальна особа – це особа, яка несе повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству у випадку незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих їй для зберігання, використання та інших цілей.

4. Відображення результатів діяльності центрів відповідальності на рахунках фінансового обліку.

Для обліку діяльності центрів відповідальності виокремлюється рахунки другого і більшого порядків в розрізі рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати». Управлінський облік передбачає групування витрат за видами виробництва, за статтями витрат, видами або групами продукції, що виробляється, а також за підрозділами підприємства та центрами відповідальності на рахунках 70 «Доходи від реалізації» і 79 «Фінансові результати», де аналогічно відображаються доходи і результати господарювання центрів відповідальності.

Класифікацію рахунків аналітичного обліку виробництва, в залежності від характеру та призначення виконуваних процесів і виробничої структури, можна побудувати ієрархічним методом класифікації з використанням послідовної системи кодування. Кожна позиція у класифікації рахунків аналітичного обліку містить цифровий код і назву відповідних класифікаційних угруповань. Структура коду до рахунку 23 «Виробництво» схематично має наступний вигляд – 23.001.001.01.01.:

- 23 – синтетичний рахунок «Виробництво»;
- 001 – структурний підрозділ;
- 001 – центр відповідальності;
- 01 – об'єкт діяльності – виробництво сиру «Сулугуні», жирність – 45 %;
- 01 – стаття витрат.

Загальна структура коду – 70.1.001.01.

Облік об'єктів діяльності за центрами відповідальності може здійснюватись за номенклатурними номерами. Номенклатурний номер – це умовний числовий код обліку, який присвоюється групі предметів одного найменування, якості та ціни.

Для розмежування доходів центрів відповідальності необхідно використовувати аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 70 «Доходи від реалізації»:

- 70 – синтетичний рахунок «Доходи від реалізації»;

- 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) «Дохід від реалізації готової продукції»;

- 001 – центр відповідальності;

- 01 – об'єкт діяльності.

Об'єктом обліку результатів діяльності центрів відповідальності може бути валовий прибуток. Для його розрахунку слід відкрити спеціальний рахунок 77 «Валовий прибуток (збиток)»:

- 77 – синтетичний рахунок «Валовий прибуток (збиток)»;

- 1 – субрахунок (рахунок другого порядку) «Валовий прибуток (збиток) від реалізації готової продукції»;

- 001 – центр відповідальності;

- 01 – об'єкт діяльності.

По дебету цього рахунку буде відображатися виробнича собівартість реалізованих об'єктів діяльності центром відповідальності, а по кредиту – дохід одержаний від реалізації цих об'єктів. Щомісячно визначений валовий прибуток списується на кредит рахунку 79 «Фінансові результати», а валовий збиток на дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Для взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком в сфері розрахунків між центрами відповідальності доцільно використовувати субрахунки 682 «Внутрішні розрахунки» і 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» до рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами.

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків. Передача активів (основних засобів, готової продукції, товарів тощо) від одного підрозділу (філії) іншому, виділеному на окремий баланс, відображається за кредитом рахунків обліку відповідних активів і дебетом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», а їх одержання – зворотною кореспонденцією цих рахунків.

Оскільки управлінський облік потрібний самому підприємству і ніяких обмежень щодо розробки аналітичного обліку немає, побудова взаємозв'язку між рахунками фінансового і управлінського обліку справа рук відповідальних працівників підприємства. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку аналітичної інформації про активи, об'єкти діяльності і робочу силу центрів відповідальності забезпечує формування їх витрат (вартість використаних виробничих запасів, робіт, послуг і робочої сили та амортизацію), доходів і фінансових результатів.

Сучасне економічне становище, яке склалося на підприємствах, вимагає від управлінського обліку пошуку прихованих резервів. Тому побудова аналітичних рахунків на рівні центрів відповідальності є вимогою користувачів інформаційних ресурсів для потреб управління. Сьогодні вирішити це питання дозволяють сучасні автоматизовані системи, які мають досконале програмне забезпечення, яке відповідає вимогам національних стандартів.

### **2.3. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку в системі звітності**

Обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням звітності на підставі об'єднання поточних даних для розрахунку економічних показників, необхідних для управління. Звітність підприємства за видами обліку можна поділити за наступними напрямками: фінансова, статистична, податкова, управлінська.

Управлінська звітність – це документ, що відображає головні процеси, які здійснювалися підприємством у звітному періоді. Причому кожне підприємство має право самостійно визначати конкретні складові елементи такого документа. Головним чином, звітність орієнтується на її користувачів, і зміст залежить від їх вимог і виду інформації, яка їх цікавить.

Однак, як і при складанні будь-якого документа на підприємстві, існують основні принципи, на яких управлінська звітність базується. У першу чергу, вона повинна відповідати принципу простоти. Не варто перевантажувати документ зайвою і непотрібною конкретною користувачеві інформацією, варто включати тільки важливі показники. Крім того, слід чітко визначити його розмір, за форматом аркуша. Це також допоможе вибрати найцікавіші та інформативні факти. Але головне: управлінська звітність повинна відповідати принципу оперативності, тобто, її зміст має дозволяти користувачеві робити ефективні заходи для вдосконалення діяльності підприємства. Простіше кажучи, надана інформація повинна бути своєчасною.

Регулярне складання управлінської звітності дозволить керівникові центру відповідальності бути впевненим в ефективності подальшого функціонування структурного підрозділу, так як персонал буде діяти згідно з розробленими вказівками. Крім того, фахівець зобов'язаний виконати всю роботу щодо заповнення звіту протягом встановленого терміну. При цьому вся інформація повинна бути зрозуміла для управління конкретної ланки підприємства, для якого вона призначена. Правильно оформлена і грамотно складена управлінська звітність в повній мірі відображає діяльність підприємства і не провокує виникнення додаткових питань.



Так як керівний персонал підприємства може сам визначати зміст даного документа, то і форма його надання також вибирається на власний розсуд. Умовно існує три способи відображення інформації: графічний, текстовий і у вигляді таблиці. Як правило, фахівець виконує вимоги користувача. Наприклад, найбільш зручним і зрозумілим буде табличний звіт, а всі поправки і пояснення можна надати у вигляді текстової записки. У той час як інвестору чи співробітнику аналітичного підрозділу легше оцінити стан справ за допомогою графіків.

Дуже важливо визначити оптимальні терміни надання звітів, так як цей чинник визначає їх актуальність, а, отже, і своєчасність прийнятих рішень. Зазвичай використовується управлінської поділ звітності на коротко- і середньострокову та періодичну за термінами фінансової звітності. Остання передбачає відображення показників, які дозволяють розробити конкретні заходи на тривалий термін, тобто, визначити стратегічні цілі підприємства.

Документом, який найбільш повноцінно відображає динамічність функціонування підприємства, вважається короткострокова управлінська звітність. Ця звітність може бути у формі щоденних і щотижневих показників, на основі яких розробляють конкретні заходи на наступний період. Головними користувачами на даному рівні вважаються керівники структурних підрозділів.

Середньострокова управлінська звітність складається щомісяця. Вона містить не тільки показники за минулий період, а й прогнозні значення подальшої діяльності. Надається ця звітність керівнику підприємства, спеціалістам виконавчих органів управління, керівному складу центрів відповідальності, так як саме вони можуть прийняти рішення про необхідність ввести деякі корективи у виробничий процес. Такий документ може надати значну допомогу підприємству і однозначно впливати на фінансовий результат. Адже керівники і спеціалісти бачать, чого варто очікувати від майбутнього періоду при збереженні колишніх позицій.

Головною метою управлінської звітності є одержання інформації за центрами відповідальності щодо рівня витрат, доходів і результатів.

Для створення дієвої системи управлінської звітності підприємству необхідно визначитися щодо:

- переліку (назв форм) управлінської звітності;
- переліку користувачів інформації управлінської звітності;
- формату і змісту управлінських звітів;
- дати (часу) подання управлінських звітів за визначеним переліком;
- періоду, за який подається кожний управлінський звіт;
- методу накопичення та узагальнення інформації в системі обліку;
- відповідальних осіб за складання управлінської звітності;
- режиму доступу до інформації, що міститься в управлінській

звітності.

Визначаючись щодо назви форм управлінської звітності підприємствам слід знати, що найпоширенішими серед управлінських звітів є:

- звіт про виконання – звіт, який містить порівняння запланованих (бюджетних) і фактичних показників та розрахунок відхилень із зазначенням їх причин;

- звіт центру відповідальності – звіт, який містить показники діяльності, контрольовані персоналом відповідного центру.

Як правило, управлінські рішення приймаються на трьох рівнях: 1) на рівні керівництва підприємства (стратегічному); 2) на рівні функціональних відділів (тактичному); 3) на місцях (операційному). Згідно з ієрархічною структурою управління підприємства на всіх рівнях вирішуються задачі на підставі наявної інформації, яка міститься в управлінській звітності. Ця інформація орієнтована на користувача – конкретного керівника підприємства, служби, відділу або функціонального підрозділу, буде залежати, по-перше, від функціональної області, у якій він спеціалізується, по-друге, від його положення в організаційній структурі підприємства. Виходячи з цього, слід чітко визначити інформаційні входи та виходи кожного рівня. Виявлення інформаційних входів і виходів дає змогу провести інтегрування багатьох завдань у єдину інформаційну мережу.

Формат і зміст кожного управлінського звіту визначається підприємством, виходячи з його форми. Так, звіт про виконання в узагальненому вигляді матиме формат і зміст щодо показників, визначених в бюджеті, їх фактичного значення і відхилення. Цей звіт складається бухгалтером, що здійснює управлінський облік і подається відповідальній за прийняття рішення особі, яка вивчає відхилення, їх тенденцію і суттєвість та причини виникнення.

Рішення, що буде прийнято за поданим звітом, залежатиме від значення, суттєвості, тенденції та причини виникнення відхилення. Якщо відхилення є значним, то для прийняття управлінського рішення необхідною буде додаткова більш детальна інформація.

Звіт центру відповідальності забезпечує поточний контроль за встановленими бюджетними показниками. При цьому в звіті можуть міститися показники грошові і негрошові. Дані звітів центрів відповідальності нижчого рівня узагальнюються в звіті центру відповідальності вищого рівня. Тим самим вище керівництво має можливість оцінити фактичні результати роботи центрів відповідальності з показниками генерального бюджету. Формат звіту центру відповідальності може бути аналогічний звіту про виконання.

Дата (час) подання встановлюється за кожним управлінським звітом окремо залежно від значення та необхідності інформації для прийняття

управлінського рішення. Як правило, управлінські звіти подаються на останню дату кожного місяця. Але існують певні показники (статті), контроль за станом яких потребує щоденного або негайного складання управлінського звіту.

Звичним періодом, за який подається кожний управлінський звіт, є місяць. Одночасно звітність може складатися щоденно з наростаючим підсумком за місяць, квартал, півріччя, рік. Деякі управлінські звіти мають звітний період – зміну, день чи добу. Такі звіти дають детальну інформацію щодо відхилень, які підлягають постійному контролю з боку осіб відповідальних за прийняття управлінських рішень.

Як правило, відповідальними особами за складання управлінської звітності, є бухгалтер-аналітики та конкретні виконавці контрольованих показників (статей).

Обґрунтування режиму доступу до інформації, що міститься в управлінській звітності підприємства, повинно охоплювати такі складові: 1) перелік інформації, віднесеної до конфіденційної і таємної категорій (склад і обсяг відомостей); 2) перелік осіб, що мають компетентність складати класифікатори режимної інформації; 3) перелік осіб, що мають доступ до інформації певного виду; 4) порядок доступу до інформації (одержання, використання, поширення, зберігання) зацікавленим особам, які повинні контролювати або можуть отримувати певну сукупність, та систему її захисту.

Підприємство визначає склад відомостей, які відносяться до категорій конфіденційної й таємної інформації. Потім ці відомості проходять систематизацію: присвоєння власного певного шифру з метою створення класифікатора режимної інформації.

Одночасно підприємство самостійно створює групу компетентних фахівців (технологи, юристи, економісти, обліковці), яка:

- визначає підстави й доцільність віднесення інформації до обмеженого режиму доступу та ступінь її секретності (категорія, яка характеризує важливість певної інформації, ступінь обмеження доступу до неї та рівень її охорони);

- розглядає пропозиції відділів та служб підприємства щодо віднесення та вилучення режимної інформації;

- подає на затвердження розгорнуті переліки відомостей, що становлять обмежений режим доступу, зміни до них, контролює відповідність змісту цих переліків класифікатору режимної інформації;

- розробляє критерії визначення шкоди, яку може бути завдано економічній безпеці підприємства у разі розголошення конкретної інформації;

- надає висновок щодо шкоди економічній безпеці підприємства у разі розголошення конкретної інформації;

- несе відповідальність за законність і обґрунтованість свого рішення

про віднесення інформації до обмеженого режиму доступу.

З метою захисту режимної інформації підприємством може бути впроваджено такий порядок доступу: 1) єдині вимоги до виготовлення, користування, збереження, передачі та обліку такої інформації; 2) обмеження оприлюднення та передачі іншим особам режимної інформації; 3) спеціальний порядок допуску та доступу відповідно до компетенції посадових осіб; 4) технічний захист інформації.

Режим доступу до інформації підприємства оформлюється у вигляді додатку до облікової політики чи положення, яке набирає чинності з моменту затвердження керівником і доводиться до відома (у письмовій формі – через підпис зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці та конфіденційної інформації) всіх працівників підприємства. Вдало обгрунтований режим доступу інформації підприємства стає запорукою стабільності та успішності роботи підприємства в цілому та зацікавленими особами зокрема.

За допомогою інформації управлінської звітності керівництво приймає ефективні рішення щодо планування стратегії сталого розвитку підприємства, контролювання ходу діяльності та оцінки результатів роботи підприємства.

Керівництво центрів відповідальності має чітко усвідомлювати фінансові наслідки прийнятих ним управлінських рішень. Неправильно чи невчасно прийняте рішення може негативно вплинути на результати діяльності в майбутньому і навіть поставить під загрозу існування самого підприємства.

Управління виробництвом є малоефективним за відсутності інформації про наявні виробничі потужності, забезпеченість виробництва матеріальними та трудовими ресурсами, розмір незавершеного виробництва. Для цього необхідно формувати управлінські звіти: про виробничі потужності, про рівень резерву запасів; про витрати виробництва та вихід готової продукції.

На стадії збуту продукції для управління необхідна інформація про ринок збуту, реальних та можливих покупців (попит), наявність готової продукції (пропозицію), стан розрахунків з дебіторами. Цю інформацію вони можуть одержувати із відповідної внутрішньої звітності.

В основу побудови структури управлінської звітності може бути покладено 9 ключових інформаційних напрямів, що враховують потенційні інформаційні потреби користувачів, а саме: потреба в оцінці майбутніх витрат при прийнятті управлінських рішень (прогнозний напрям); інформаційне забезпечення бухгалтерським обліком трансфертного ціноутворення (відповідь на виклики щодо глобальних мережевих поставок, нестабільності на ринках); потреба в управлінні вартістю економічного суб'єкта (як напрям зниження рівня інформаційної ентропії та впливу загальної економічної нестабільності); збалансована система показників (як інформаційна підтримка стратегічного рівня

управління компаніями); інформаційне забезпечення управління корпоративною культурою (управління дійовим інструментом стабільності та розвитку); інформаційна підтримка прийняття екологічних рішень (як напрям управління тиском зовнішнього середовища); інформація соціального спрямування (як відповідь на виклик суспільства щодо посилення корпоративної соціальної відповідальності); інформаційна підтримка управління ризиками (як напрям зниження рівня непередбачувальності, зокрема через прогнозування); якість облікової інформації та бухгалтерського обліку (виступає як ґрунтовна основа довіри до звітності в цілому).

Ефективність управлінської звітності визначається досягнутим рівнем забезпечення нею інформаційної спроможності користувачів:

- реагування на умови зовнішнього середовища, для якого на сучасному етапі розвитку притаманний високий ступень змінності;
- реагування на інфляційні процеси, складність макроекономічних критеріїв та їх значення при формуванні облікової інформації;
- забезпечення можливості прогнозування ефективності управлінських рішень;
- реагування на варіативність оцінок, критеріїв та методик аналізу при прийнятті управлінських рішень;
- використання поряд з національною інших валютних плаваючих грошових одиниць;
- урахування ризиків при прийнятті управлінських рішень;
- забезпечення цільової адаптації до потреб окремих користувачів звітів.

Хоча при підготовці управлінської звітності користуються загальними бухгалтерськими джерелами, її інформація відрізняється від фінансової звітності. Управлінська звітність більш аналітична, яка зазвичай не розголошується зовнішнім користувачам, більш масштабна, включає, наприклад, як майбутні так і минулі витрати, доходи і фінансові результати. Вона також характеризує потенційний ефект від ще не ухвалених рішень щодо можливості інвестицій та інновацій.

Структура і зміст управлінської звітності більшою мірою залежать від спеціальних вимог до управлінських рішень і комунікацій в конкретному підприємстві.

Отже, управлінська звітність за своєю сутністю є не лише джерелом інформації, але й засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації. Вона виконує організаційну роль при виборі методики обліку і узагальнення даних. В системі управлінського обліку збирається і обробляється тільки така інформація, яка необхідна для складання конкретних форм звітності відповідно до вимог користувачів.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів

підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є забезпечення інформаційних потреб щодо:

- обґрунтування рішень з придбання, продажу та володіння майном підприємства;
- прийняття участі у інвестуванні підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- визначення ризику забезпеченості зобов'язань підприємства;
- розрахунку суми дивідендів та їх розподілу;
- регулювання діяльності підприємства.

Інформація фінансової звітності подається у обов'язкових формах, «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (ф. № 1), «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (ф. № 2), «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» (ф. № 3) або «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)» (ф. № 3-н), «Звіт про власний капітал» (ф. № 4), «Примітки до річної фінансової звітності» (ф. № 5), «Додаток до річної фінансової звітності „Фінансова звітність за сегментами» (ф. № 6).

Для суб'єктів малого підприємництва встановлена скорочена за показниками фінансова звітність у складі «Балансу» (ф. № 1-м) і «Звіту про фінансові результати» (ф. № 2-м) та спрощена фінансова звітність у складі «Балансу» (ф. 1-мс) і «Звіту про фінансові результати» (ф. № 2-мс).

Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Показники балансу є моментними і характеризують підприємство за підсумковою оцінкою на початок року, останній день місяця, кварталу, звітного року. Окремо в ф. № 1 відображаються дані про підприємство щодо ЄДРПОУ, КОАТУУ, КОПФГ, КВЕД та середньої кількості працівників. Інформація, подана в балансі, дуже важлива для того, щоб прийняти правильні та ефективні управлінські рішення для здійснення інвестиційної діяльності.

Інформація про активи підприємства і його фінансові ресурси розглядається в двох аспектах – бухгалтерському і управлінському. Бухгалтерський аспект показує баланс активів підприємства та його фінансових ресурсів, а управлінський – їх форму (продуктивну, товарну, розрахунково-грошову) і роль в підприємницькій діяльності. Оцінка конкурентоспроможності підприємства здійснюється за мінімальними обсягами витрачання активів в процесі господарської діяльності на одиницю готової продукції та мінімальним залишком постійно закріплених активів на балансі підприємства, що забезпечують максимальні обсяги об'єктів підприємницької діяльності.

При здійсненні діяльності, активи підприємства під впливом

господарських операцій безпосередньо змінюються як за величиною, так і за складом. За характером впливу на активи підприємства господарські операції можна поділити на 3 типи.

**Перший тип.** Відбувається переміщення та зміна структури наявних активів, загальна сума їх не змінюється. Наприклад, підприємство одержало від покупців грошові кошти на погашення дебіторської заборгованості в сумі 20 тис. грн. Активи – гроші (готівка, кошти на рахунках в банках) збільшились (+) на 20 тис. грн., дебіторська заборгованість покупців, також активи, зменшилась (-) на 20 тис. грн. Загальна сума активів, а також фінансових ресурсів не змінилась.

**Другий тип.** Збільшуються активи та фінансові ресурси підприємства на рівновелику суму. Наприклад, підприємство одержало активи як виробничі запаси (бензин) від постачальника в борг (в рахунок кредиторської заборгованості) на суму 25 тис. грн. Виробничі запаси (бензин) підприємства збільшилися (+) на 25 тис. грн., але і зобов'язання (кредиторська заборгованість) його перед постачальником збільшились (+) на 25 тис. грн. Сума активів і фінансових ресурсів підприємства, залучених через кредиторську заборгованість за господарською операцією, одночасно збільшились на 25 тис. грн. (до часу оплати кредиторської заборгованості).

**Третій тип.** Зменшуються активи і фінансові ресурси на рівновелику суму. Наприклад, підприємство із своєї каси виплатило дивіденди власникам в сумі 15 тис. грн. Готівкові гроші (активи) підприємства зменшились (-) на 15 тис. грн., заборгованість (зобов'язання) перед власниками теж зменшилась (-) на 15 тис. грн. Активи і зобов'язання підприємства за господарською операцією зменшились на 15 тис. грн.

Наведені приклади показують всі випадки змін, що можуть відбуватися в процесі господарських операцій з активами підприємства. Величину активів збільшують вклади і доходи, а зменшують вилучення і витрати. Вклади і вилучення здійснюють безпосередньо власники щодо власного капіталу та учасники діяльності підприємства, що формують його зобов'язання, а доходи і витрати відбуваються в процесі господарської діяльності. Якщо доходи перевищують витрати, то різниця називається чистим прибутком, який збільшує фінансові ресурси і активи в частині власного капіталу. А якщо витрати перевищують доходи, то різниця називається чистим збитком, який зменшує фінансові ресурси і активи в частині власного капіталу.

Поряд з чітким уявленням про кожний елемент активів підприємства в балансі відображаються його пасиви, які поділяють на внутрішні зобов'язання (власний капітал) і зовнішні зобов'язання (залучений капітал). За характером впливу на пасиви господарські операції можна поділити на три типи.

**Перший тип.** Відбувається переміщення та зміна структури капіталу (фінансових ресурсів), а загальна сума його не змінюється. Наприклад,

підприємство використало одержаний чистий нерозподілений прибуток (власний капітал – зобов'язання перед власниками підприємства) для нарахування власникам дивідендів – 15 тис. грн. Нерозподілений прибуток, як частина власного капіталу підприємства, зменшився (-) на 15 тис. грн., а заборгованість підприємства перед власниками збільшилась (+) на суму нарахованих дивідендів 15 тис. грн. Власний капітал підприємства зменшився і, відповідно, збільшилися поточні зобов'язання. Загальна сума фінансових ресурсів підприємства, а також його активів (до часу виплати дивідендів) не зміниться.

**Другий туп.** Збільшується капітал і активи підприємства на рівновелику суму. Наприклад, підприємство одержало позику в банку на суму 50 тис. грн., як джерело капіталу для формування грошових коштів щодо забезпечення розрахунків з постачальниками. Грошові кошти підприємства збільшилися (+) на 50 тис. грн., але і капітал (фінансові ресурси) за джерелом зобов'язання перед банком теж збільшився (+) на 50 тис. грн. Сума капіталу (фінансових ресурсів) через зобов'язання за позику і активи в частині грошових коштів щодо здійсненої господарської операції одночасно збільшилися на 50 тис. грн. (до часу використання грошових коштів).

**Третій туп.** Зменшується капітал (фінансові ресурси) і активи на рівновелику суму. Наприклад, підприємство погасило заборгованість постачальникам в сумі 60 тис. грн. Грошові кошти (активи) підприємства зменшилися (-) на 60 тис. грн., заборгованість (зобов'язання) перед постачальниками, як джерелом фінансових ресурсів, теж зменшилась (-) на 60 тис. грн. Активи і зобов'язання підприємства за господарською операцією зменшилась на 60 тис. грн.

Отже, підприємство в процесі своєї діяльності може використовувати всі доступні йому джерела формування фінансових ресурсів (власні, залучені), забезпечуючи при цьому свою фінансову стабільність. При формуванні значної частки капіталу за рахунок джерел залучених фінансових ресурсів виникає небезпека щодо можливості повернення зобов'язань через додаткові фінансові витрати за право на їх користування. Однак, формування активів за рахунок залучених фінансових ресурсів є привабливим, оскільки плата за їх користування не має прямого зв'язку з майбутнім чистим прибутком підприємства. Залучення фінансових ресурсів є завжди ефективним, якщо відсоток плати за них буде менший, ніж рентабельність активів підприємства. Водночас, якщо підприємство формує свої активи за рахунок власного капіталу, його фінансовий стан зміцнюється, і навпаки, при здійсненні господарської діяльності за рахунок залучених фінансових ресурсів воно втрачає фінансову автономність.

Для потреб прийняття управлінських рішень активи і пасиви відображаються в балансі підприємства за наступними ознаками (табл. 2.3.1).



Таблиця 2.3.1

Характеристика активів і пасивів за балансом підприємства (звітом про фінансовий стан)

Активи			Пасиви		
найменування	група	форма	найменування	група	форма
1	2	3	4	5	6
<b>I. Необоротні активи</b>			<b>I. Власний капітал</b>		
Нематеріальні активи	A <sub>4</sub>	П	Зареєстрований (пайовий) капітал	З <sub>4</sub>	В
Незавершені капітальні інвестиції	A <sub>4</sub>	П	Внески до незареєстрованого статутного капіталу	З <sub>4</sub>	В
Основні засоби	A <sub>4</sub>	П	Капітал у дооцінках	З <sub>4</sub>	В
Інвестиційна нерухомість	A <sub>4</sub>	П	Додатковий капітал	З <sub>4</sub>	В
Довгострокові біологічні активи	A <sub>4</sub>	П	Емісійний дохід	З <sub>4</sub>	В
Довгострокові фінансові інвестиції:			Накопичені курсові різниці	З <sub>4</sub>	В
• які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	A <sub>4</sub>	П	Резервний капітал	З <sub>4</sub>	В
• інші фінансові інвестиції	A <sub>4</sub>	П	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	З <sub>4</sub>	В
Довгострокова дебіторська заборгованість	A <sub>4</sub>	П	Неоплачений капітал	З <sub>4</sub>	В
Гудвіл	A <sub>4</sub>	П	Вилучений капітал	З <sub>4</sub>	В
Відстрочені податкові активи	A <sub>4</sub>	П	Інші резерви	З <sub>4</sub>	В
Інші необоротні активи	A <sub>4</sub>	П	<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			Відстрочені податкові зобов'язання	З <sub>3</sub>	З
Запаси:			Пенсійні зобов'язання	З <sub>3</sub>	З
• виробничі запаси	A <sub>4</sub>	П	Довгострокові кредити банків	З <sub>3</sub>	З
• незавершене виробництво	A <sub>4</sub>	П	Інші довгострокові зобов'язання	З <sub>3</sub>	З

Продовження табл. 2.3.1

1	2	3	4	5	6
• готова продукція	A <sub>3</sub>	T	Довгострокові забезпечення	Z <sub>3</sub>	3
• товари	A <sub>3</sub>	T	Довгострокові забезпечення витрат персоналу	Z <sub>3</sub>	3
Поточні біологічні активи	A <sub>4</sub>	П	Цільове фінансування	Z <sub>3</sub>	3
Векселі одержані	A <sub>2</sub>	P	Благодійна допомога	Z <sub>3</sub>	3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	A <sub>2</sub>	P	Інвестиційні контракти	Z <sub>3</sub>	3
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>		
• за виданими авансами	A <sub>2</sub>	P	Короткострокові кредити банків	Z <sub>2</sub>	3
• з бюджетом	A <sub>2</sub>	P	Векселі видані	Z <sub>2</sub>	3
➤ у тому числі з податку на прибуток	A <sub>2</sub>	P	Поточна кредиторська заборгованість за:		
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	A <sub>2</sub>	P	• довгостроковими зобов'язаннями	Z <sub>1</sub>	3
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	A <sub>2</sub>	P	• товари, роботи, послуги	Z <sub>1</sub>	3
Інша поточна дебіторська заборгованість	A <sub>2</sub>	P	• розрахунками з бюджетом	Z <sub>1</sub>	3
Поточні фінансові інвестиції	A <sub>2</sub>	P	➤ у тому числі з податку на прибуток	Z <sub>1</sub>	3
Гроші та їх еквіваленти:			• розрахунками зі страхування	Z <sub>1</sub>	3
• готівка	A <sub>1</sub>	P	• розрахунками з оплати праці	Z <sub>1</sub>	3
• рахунки в банках	A <sub>1</sub>	P	Поточні забезпечення	Z <sub>1</sub>	3
Витрати майбутніх періодів	A <sub>4</sub>	P	Доходи майбутніх періодів	Z <sub>1</sub>	3
Інші оборотні активи	A <sub>3</sub>	P	Інші поточні зобов'язання	Z <sub>1</sub>	3

1	2	3	4	5	6
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	A <sub>3</sub>	T	<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	Z <sub>3</sub>	З

*Примітка.* A<sub>1</sub>, A<sub>2</sub>, A<sub>3</sub>, A<sub>4</sub> – платіжні засоби; Z<sub>1</sub>, Z<sub>2</sub>, Z<sub>3</sub>, Z<sub>4</sub> – платіжні зобов'язання; П, Т, Р – відповідно, продуктивна, товарна і розрахунково-грошова форма активів; В, З – відповідно, власні і залучені пасиви.

Для оцінки ліквідності всі об'єкти активів підприємства можна класифікувати за двома ознаками:

- що характеризуються умовною ліквідністю;
- які безпосередньо визначають рівень ліквідності активів підприємства.

До перших – входять елементи групи активів (A<sub>4</sub>), що забезпечують поточну технологічну діяльність підприємства за його об'єктами, носять постійний характер, а при їх ліквідації суб'єкти господарювання втрачають досягнутий обсяг потенціалу щодо реалізації продукції (робіт, послуг, товарів). Ця група активів відображає об'єкти необоротних активів, виробничих запасів і незавершеного виробництва в межах нормативних обсягів, що забезпечують безперебійну і ефективну роботу підприємства, відповідно до показників бізнес-плану.

Всі об'єкти, що визначають безпосередньо рівень ліквідності активів підприємства, можна поділити на три групи.

Перша група – абсолютно ліквідні активи (A<sub>1</sub>), які можна використовувати для поточних розрахунків, що виникають протягом місяця. Сюди належать грошові кошти, короткострокові фінансові вкладення та окремі об'єкти дебіторської заборгованості і товарних запасів, які здатні безперешкодно протягом місяця перетворитися на гроші або бути безпосередньо використаними як платіжні засоби.

Друга група – швидколіквідні активи (A<sub>2</sub>), для перетворення яких на гроші потрібний час більше одного місяця. У цю групу включають дебіторську заборгованість, якщо передбачається, що дебітори оплатять борг у найближчому майбутньому, і товарні запаси, які можуть трансформуватися в гроші протягом року. Ліквідність таких активів залежить від форм розрахунків, платоспроможності покупців і тривалості періоду пошуку покупців.

Третя група – повільноліквідні активи (A<sub>3</sub>), включає найменш ліквідні поточні активи, що формують товарні запаси, які для перетворення їх на гроші необхідно продати і одержати борг від покупців. Для трансформації

таких активів у грошові кошти потрібен час на пошук покупців, передачу їм товарів та здійснення розрахунків. До цієї групи можуть входити необоротні об'єкти, що не беруть участі у формуванні обсягів господарської діяльності, та надлишки виробничих запасів. Ця група активів визначає платіжні засоби підприємства у формі товарних запасів.

Для оцінки платоспроможності фінансові ресурси (пасиви) підприємства групуються наступним чином:

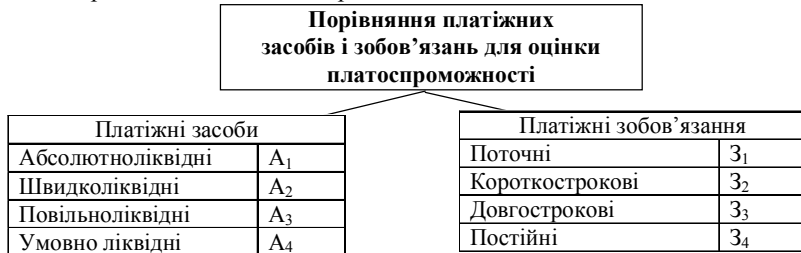
Перша група (З<sub>1</sub>) – поточні зобов'язання (найбільш строкові зобов'язання), які слід погасити протягом поточного місяця (кредиторська заборгованість і суми кредитів банків, терміни повернення яких наступили);

Друга група (З<sub>2</sub>) – короткострокові зобов'язання з терміном погашення до одного року (суми кредитів банків, поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, забезпечень наступних витрат і платежів та векселів виданих, терміни повернення яких настануть у майбутньому, протягом року);

Третя група (З<sub>3</sub>) – довгострокові зобов'язання з терміном погашення більше одного року (довгострокові кредити банків і позики);

Четверта група (З<sub>4</sub>) – постійні зобов'язання, що формуються фінансовими ресурсами з елементів власного капіталу.

Схематично процедура порівняння платіжних засобів і зобов'язань за джерелами формування фінансових ресурсів для оцінки платоспроможності подана на рис. 2.3.1.



*Рис. 2.3.1. Класифікаційні ознаки для групування активів і фінансових ресурсів за джерелами формування для оцінки платоспроможності*

Такий поділ активів і фінансових ресурсів щодо окремих груп платіжних засобів і зобов'язань підприємства для оцінки платоспроможності не є постійним і змінюється виходячи з конкретних економічних умов господарювання.

Ефективна господарська діяльність потребує створення відповідних взаємозв'язків між активами та фінансовими ресурсами, залученими для їх формування (рис. 2.3.2).

Формування необоротних активів та частини оборотних активів щодо залишків виробничих запасів має повністю фінансуватись за рахунок

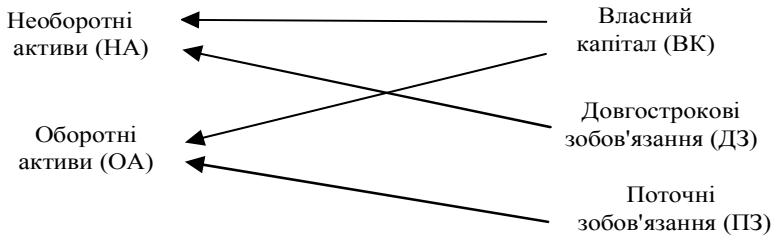


Рис. 2.3.2. Основні взаємозв'язки між активами та джерелами їх формування

джерел фінансових ресурсів власного капіталу і довгострокових зобов'язань. Товарні запаси, дебіторська заборгованість і грошові кошти повинні покриватися поточними зобов'язаннями.

Отже, на підприємстві мають бути виконані дві умови:

Необоротні активи (НА)	$\leq 1$ ;	Оборотні активи (ОА)	$\geq 1$
Довгострокові фінансові ресурси (ВК+ДЗ)		Поточні зобов'язання (ПЗ)	

Оцінку стану формування необоротних активів можна здійснювати за окремими ознаками (табл. 2.3.2).

Таблиця 2.3.2

*Типи формування необоротних активів відносно джерел фінансових ресурсів*

Типи формування	Джерела фінансових ресурсів	Розрахунок оцінки
1	2	3
1. Абсолютний	ВКП	Необоротні активи (НА) $\leq$ ВКП Надлишок ВКП $ВКП : НА > 1,0$
2. Нормальний	ВПК	ВКП < Необоротні активи $\leq$ ВПК Надлишок ВПК $ВПК : НА > 1,0$
3. Нестійкий	ВДЗ	ВПК < Необоротні активи $\leq$ ВДЗ Надлишок ВДЗ $ВДЗ : НА > 1,0$
4. Кризовий	ВДЗ	Необоротні активи > ВДЗ Нестача ВДЗ $ВДЗ : НА < 1,0$

де ВКП – власний капітал; ВПК – власний і прирівняний до нього капітал; ВДЗ – власний і прирівняний до нього капітал та довгострокові зобов'язання

Щоб визначити суму необоротних активів (НА), що створені за рахунок джерел власного капіталу, необхідно від їх загальної балансової вартості відняти інвестовані в них довгострокові зобов'язання (ДЗ). Частки необоротних активів, які формувались за рахунок власного капіталу (ВНА) і залученого капіталу (ЗНА), визначають у такий спосіб:

$$\text{ВНА} = (\text{НА} - \text{ДЗ}) : \text{НА}; \text{ЗНА} = \text{ДЗ} : \text{НА}; \text{ВНА} + \text{ЗНА} = 1,0$$

Для оцінки рівня оптимізації розміщення фінансових ресурсів за їх джерелами у виробничих запасах можна використати розрахунки, наведені на рис. 2.3.3 і в табл. 2.3.3.

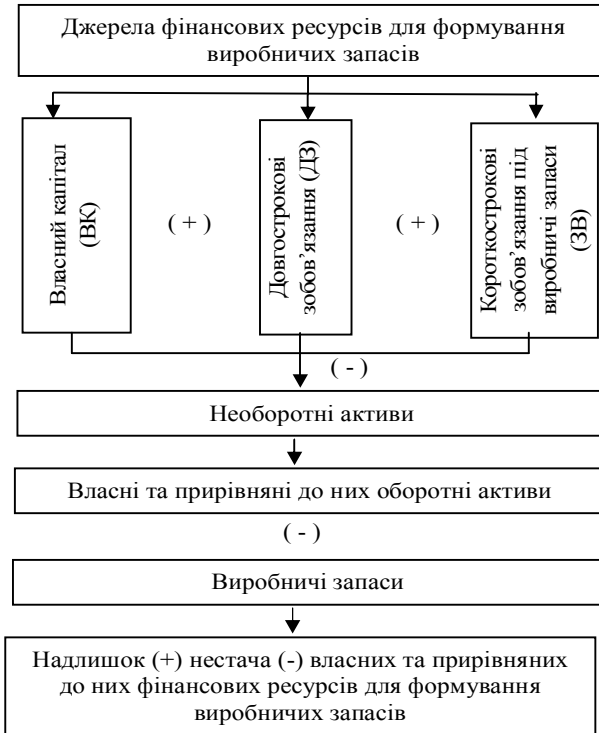


Рис. 2.3.3. Розрахунок потреби у фінансових ресурсах для формування виробничих запасів

Оцінювання фінансового стану підприємства за балансом здійснюють через розрахунок таких показників:

1. Платоспроможність. В основу методики розрахунку рівня платоспроможності суб'єктів господарювання покладено співвідношення фінансових ресурсів, розміщених, відповідно, в абсолютно-, швидко- і повільноліквідні об'єкти платіжних засобів до поточних зобов'язань.

Таблиця 2.3.3

## Типи формування виробничих запасів за видами фінансових ресурсів

Типи формування виробничих запасів	Джерела формування	Розрахунок оцінки
1	2	3
1. Абсолютний	ВОА	Виробничі запаси (ВЗ) ≤ ВОА Надлишок ВОА ВОА : ВЗ > 1,0
2. Нормальний	ВПА	ВОА < Виробничі запаси ≤ ВПА Надлишок ВПА ВПА : ВЗ > 1,0
3. Нестійкий	ЗВА	ВПА < Виробничі запаси ≤ ЗВА Надлишок ЗВА ЗВА : ВЗ > 1,0
4. Кризовий	ЗВА	Виробничі запаси > ЗВА Нестача ЗВА ЗВА : ВЗ < 1,0
де ВОА – власні оборотні активи; ВПА – власні та прирівняні до них оборотні активи; ЗВА – загальна величина джерел фінансування оборотних активів		

$$A_p = \frac{A_1}{3_1}; \quad P_p = \frac{A_1 + A_2}{3_1}; \quad 3_p = \frac{A_1 + A_2 + A_3}{3_1},$$

де  $A_p$ ,  $P_p$ ,  $3_p$  – відповідно величина абсолютної, проміжної і загальної платоспроможності.

Загальна платоспроможність показує, скільки гривень всіх платіжних засобів ( $A_1 + A_2 + A_3$ ) підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Отже, якщо платіжні засоби перевищують поточні зобов'язання, підприємство вважається платоспроможним. В економічній літературі наводиться теоретичне значення величини загальної платоспроможності – від 1,0 до 2,0. Проте це лише орієнтовне значення, яке вказує критичну мінімальну величину показника, а не його точне нормативне значення. Фактично на підприємствах величина нормативного значення показника може суттєво відрізнятись, оскільки вона відбиває структуру активів і пасивів, що змінюється залежно від виду економічної діяльності.

Якщо на підприємстві відношення всіх платіжних засобів до поточних зобов'язань нижче від 1,0, це є свідченням високого фінансового ризику, оскільки підприємство не в змозі оплатити свої борги.

Співвідношення 1:1 свідчить про рівність платіжних засобів і поточних платіжних зобов'язань. Але, зважаючи на різний рівень ліквідності платіжних засобів, можна вважати, що не всі їх види будуть негайно реалізовані, а тому виникає загроза для фінансової стабільності підприємства.

Якщо значення платоспроможності значно перевищує співвідношення 1,0, то можна зробити висновок, що підприємство має значні оборотні активи, сформовані завдяки власним фінансовим ресурсам. З позиції кредиторів підприємства такий варіант формування оборотних активів є найбільш прийнятним. Проте, з погляду підприємства, значне накопичення товарних запасів на підприємстві, відвернення грошей у дебіторську заборгованість може розглядатись як незадовільне управління активами.

Проміжна платоспроможність за смисловим значенням аналогічна загальній платоспроможності, тільки обчислюється для вузкого кола платіжних засобів ( $A_1 + A_2$ ), коли з розрахунку виключено найменш ліквідну їх частину – товарні запаси. Щодо оцінки якості величини цього показника, то слід звернути увагу на стан дебіторської заборгованості підприємства відносно можливості її погашення боржниками.

Орієнтованим значенням показника вважається рівень від 0,5 до 1,0, але для цього показника кожне підприємство теж встановлює самостійно норматив, виходячи з умов діяльності.

Абсолютна платоспроможність показує, яку частину платіжних зобов'язань підприємство може погасити негайно. Теоретично достатнім значенням для абсолютної платоспроможності є співвідношення 0,2 : 1,0. На практиці фактичні середні значення показників платоспроможності бувають значно нижчими, але це ще не дає підстави робити висновок про неможливість підприємства негайно погасити свої зобов'язання, бо малоймовірно, щоб усі його кредитори одночасно пред'явили йому свої боргові вимоги та ще й в грошовій формі.

2. Абсолютна автономія – відношення власного капіталу (чистих активів) до загальної вартості активів, що характеризує, яка частина активів підприємства сформована за рахунок власного капіталу.

3. Стійка автономія – відношення власного і прирівняного до нього капіталу до загальної вартості активів. Характеризує, яку частину активів сформовано за рахунок власного капіталу і довгострокових зобов'язань. Якщо значення показника не досягає рекомендованих меж (0,5), не можна говорити про автономію підприємства, тобто його незалежність від зовнішніх джерел фінансування діяльності.

4. Концентрація залученого капіталу (зовнішня залежність підприємства) – частка зобов'язань підприємства в його активах.

5. Загальна залежність підприємства – відношення активів до власного капіталу. Він показує, яка сума активів припадає на кожну гривню власних фінансових ресурсів. Якщо від величини показника відняти одиницю, то це буде означати, що на 1 гривню власних активів припадає розрахована сума залучених. Наприклад, його значення 2,5 показує співвідношення власних і залучених активів як 1,0 : 1,5.

Зростання цього показника означає збільшення частки залучених ресурсів у фінансуванні господарської діяльності підприємства, а отже,



втрату фінансової незалежності.

6. Загальна незалежність підприємства – відношення активів до залученого капіталу, а саме, яка сума активів припадає на кожну гривню залучених фінансових ресурсів. Якщо від величини показника відняти одиницю, то це буде означати, що на 1 гривню залучених активів припадає розрахована сума власних.

7. Зовнішня поточна залежність підприємства – показує, яку частину активів сформовано за рахунок фінансових ресурсів короткострокового характеру.

8. Зовнішня довгострокова залежність підприємства – показує, яку частину активів сформовано за рахунок фінансових ресурсів довгострокового характеру.

9. Рівень незалежності власних фінансових ресурсів характеризується відношенням власного капіталу до власного і прирівняного до нього капіталу. Показує, яку частину займає власний капітал у власних і прирівняних до них фінансових ресурсах.

10. Рівень залежності власних фінансових ресурсів розраховують як відношення довгострокових зобов'язань до власного та прирівняного до нього капіталу. Показує, яку частину займають довгострокові зобов'язання у власних і прирівняних до них фінансових ресурсах. Підвищення величини цього показника, з одного боку, свідчить про посилення залежності від зовнішніх джерел, а з іншого – про рівень фінансової надійності підприємства і довіри до нього з боку кредиторів.

11. Рівень абсолютного покриття залучених фінансових ресурсів власним капіталом – показує співвідношення власних і залучених фінансових ресурсів.

12. Рівень стійкого покриття залучених фінансових ресурсів власним та прирівняним до нього капіталом. Він показує, скільки власних та прирівняних до них фінансових ресурсів припадає на одну гривню залученого капіталу.

13. Рівень абсолютного ризику авансування фінансових ресурсів у господарську діяльність – характеризує величину залучених фінансових ресурсів на одну гривню власного капіталу.

14. Рівень стійкого ризику авансування фінансових ресурсів у господарську діяльність – характеризує величину залучених фінансових ресурсів на одну гривню власного та прирівняного до нього капіталу. Чим більше його значення, тим вищий ризик авансування фінансових ресурсів в господарську діяльність підприємства, а фінансова залежність його від зовнішніх інвесторів посилюється. Для досягнення мінімальної фінансової стійкості цей показник повинен бути обмежений значенням співвідношення оборотних (ОА) і необоротних (НА) активів.

15. Рівень покриття необоротних активів довгостроковими зобов'язаннями – показує, яка частина наявних необоротних активів профінансована зовнішніми інвесторами. Збільшення показника свідчить

про посилення залежності підприємства, і водночас таке фінансування є ознакою розробленої ефективної стратегії щодо розвитку господарської діяльності.

Всі наведені показники за алгоритмами розрахунку тією чи іншою мірою визначають одну величину (пряму, обернену, частку), яка характеризує співвідношення між власними і залученими фінансовими ресурсами.

Для здійснення висновків щодо раціональності формування структури фінансових ресурсів і вивчення її динаміки, можна використовувати лише найбільш узагальнений показник, який характеризує співвідношення власних і залучених фінансових ресурсів. Оскільки цей показник є відносною величиною і показує скільки одиниць однієї частини сукупності припадає на одиницю іншої, узяті за базу порівняння, то його доцільно назвати „рівень координації фінансових ресурсів підприємства”.

Виходячи з даних фінансової звітності підприємств, показник можна розраховувати за двома алгоритмами (рівнями), які будуть характеризувати постійно-стійку і умовно-стійку його величину. При розрахунку першого рівня показника (РКФРп) власні фінансові ресурси визначаються тільки величиною власного капіталу (ВК), тобто чистими активами, а другого рівня (РКФРу) – з урахуванням наявних забезпечень наступних витрат і платежів (ЗНВП) та довгострокових зобов'язань (ДЗ), а також розрахунків, які здійснені при формуванні доходів майбутніх періодів (ДМП). Описані алгоритми відображені в наступних розрахункових формулах:

$$\text{РКФРп} = \text{ВК} : 3; \text{РКФРу} = (\text{ВК} + \text{ЗНВП} + \text{ДЗ}) : (\text{ПЗ} + \text{ДМП}),$$

де 3 – зобов'язання; ПЗ – поточні зобов'язання.

Наступною формою фінансової звітності, що характеризує доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства є звіт про фінансові результати.

Звіт про фінансові результати дає можливість оцінити результати минулої діяльності підприємства, його прибутковість, здатність ефективно використовувати ресурси або ступінь ризику досягнення очікуваних результатів діяльності.

Оцінювання стану господарської діяльності підприємства за звітом про фінансові результати здійснюють через розрахунок показників рівня витрат в чистому доході підприємства, прибутковості: чистого доходу, власного капіталу і авансованих активів у діяльність підприємства, а також матеріаломісткості, трудомісткості і капіталомісткості виробництва.

Для аналізу створення і перетворення грошових коштів за видами діяльності підприємства використовують інформаційні ресурси звіту про рух грошових коштів, який показує звідки приходять і куди ідуть гроші та як впливають різні операції на грошові потоки.

Метою звіту є подання інформації про суму чистого надходження або чистого видатку грошової маси підприємства за рік в розрізі операційної,

інвестиційної та фінансової діяльності.

Оцінку ефективності формування грошових потоків, насамперед, здійснюють за розрахунком чистого грошового потоку (ЧГ), який характеризується різницею між надходженням (НГ) і витрачанням (ВГ) грошових коштів у певному інтервальному періоді.

$$\text{ЧГ} = \text{НГ} - \text{ВГ}.$$

Як показує розрахунок, в залежності від співвідношення позитивного і негативного грошового потоку, величина чистого грошового потоку може бути позитивною (+ЧГ) і негативною (-ЧГ).

Позитивна величина чистого грошового потоку свідчить про наявність у підприємства вільного залишку грошових коштів, одержаних від об'єктів господарювання в окремих періодах. У протилежному випадку можна говорити про те, що поточних надходжень недостатньо для здійснення платежів, і підприємству для розрахунків необхідно використовувати залишки грошових коштів минулих періодів, користуватися позиками, або тимчасово збільшувати кредиторську заборгованість, тобто бути неплатоспроможним.

За відношенням позитивного і негативного грошових потоків визначають рівні окупності (РО) і навантаження (РЗ) грошових витрат на грошові надходження:

$$\text{РО} = \frac{\text{НГ}}{\text{ВГ}}; \text{РЗ} = \frac{\text{ВГ}}{\text{НГ}}; \text{РО} > 1 > \text{РЗ}.$$

Якщо рівень показника  $\text{РО} > 1$ , грошовий потік підприємства вважається окупним, тобто формується певна величина чистого грошового потоку, а на 1 гривню грошових витрат формується більше однієї гривні грошових надходжень.

Рівень навантаження грошових витрат повинен бути менше 1,0 і показує скільки грошових витрат необхідно, щоб отримати гривню грошових надходжень.

Позитивні величини різниці  $\text{РО} - 1,0$  і  $1,0 - \text{РЗ}$  свідчать, наскільки стабільно підприємство може забезпечити грошові витрати.

Інформаційні ресурси про частину активів підприємства, що залишається після вирахування всіх його зобов'язань, формуються у «Звіті про власний капітал». Його складають щоб показати розмір власного капіталу на початок і кінець календарного року і причини, через які він збільшується або зменшується за окремими елементами і в цілому.

Як основа для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, власний капітал виконує функції:

- довгострокового фінансування господарської діяльності – знаходиться у розпорядженні підприємства необмежено довго;
- відповідальності за підприємницьку діяльність та захисту прав кредиторів – його сума є величиною відповідальності підприємства перед кредиторами;

- компенсації понесених збитків – дозволяє тимчасово покрити збитки;

- кредитоспроможності – забезпечує умови для надання підприємству кредитів;

- фінансування ризику – є гарантією здійснення ризикованих інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори;

- самостійності та влади – визначає рівень незалежності підприємства та впливу його власників на прийняття рішень в господарській діяльності;

- розподілу доходів і активів – за частками окремих власників здійснюється розподіл фінансового результату та майна підприємства.

До складу власного капіталу входять фінансові ресурси, які використовуються підприємством без визначеного строку повернення та формуються з наступних джерел:

- ✓ вносяться його засновниками (учасниками);

- ✓ збільшуються при зміні вартості активів (дооцінка, емісійний дохід), не пов'язаної із зміною зобов'язань;

- ✓ залишаються із чистого прибутку на поповнення статутного і резервного капіталу, або як нерозподілений прибуток. Треба відзначити, що резервний капітал і нерозподілений прибуток не завжди визначають наявність у підприємства резервних коштів. Просто цю частину прибутку власники не отримали у формі дивідендів, а кошти були використані для вкладень в активи;

- ✓ надходять на фінансування заходів цільового призначення (асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, гуманітарна допомога);

- ✓ передаються на умовах безповоротної фінансової допомоги.

Сума власного капіталу може зменшуватись внаслідок збиткової господарської діяльності, уцінки вартості активів, надання безповоротної фінансової допомоги, виплати частки активів учасникам, що виходять із складу власників.

В цілому, власний капітал можна поділити на фінансові ресурси, що підприємство одержало від власників на створення статутного капіталу, як безповоротну допомогу та які формувались у процесі господарської діяльності внаслідок капіталізації чистого прибутку та процедур зміни вартості активів.

Розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності здійснюється за показниками, визначеними в ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності», які формуються в 15 розділах. Зокрема, за окремими розділами приміток формується наступна інформація:

*Розділ I. „Нематеріальні активи” за групами:*

1. Первісна (переоцінена) вартість щодо: об'єктів на початок року; отриманих об'єктів за рік; суми дооцінки або уцінки; вартості об'єктів, що вибули за рік; втрати вартості від зменшення корисності; витрат, пов'язаних із вдосконаленням об'єктів та інших змін; об'єктів на кінець

року.

2. Накопичена амортизація щодо: залишку об'єктів на початок року; переоцінки об'єктів (дооцінка, уцінка); об'єктів, що вибули; нарахованої амортизації за об'єктами при їх використанні; зменшення (збільшення) зносу при інших змінах; залишку об'єктів на кінець року.

3. Первісна вартість об'єктів на кінець року: щодо яких існує обмеження права власності; оформлених в заставу; створених підприємством.

4. Первісна вартість об'єктів, отриманих протягом року за рахунок цільових асигнувань.

5. Накопичена амортизація за об'єктами, щодо яких існує обмеження права власності.

*Розділ II. „Основні засоби” за групами необоротних матеріальних активів:*

1. Первісна (переоцінена) вартість щодо: об'єктів на початок року; отриманих об'єктів за рік; суми дооцінки або уцінки; вартості об'єктів, що вибули за рік; втрати вартості від зменшення корисності; витрат, пов'язаних із вдосконаленням об'єктів та інших змін; об'єктів на кінець року, у тому числі: одержаних за фінансовою орендою; переданих в оперативну оренду.

2. Знос необоротних матеріальних активів щодо: об'єктів на початок року; переоцінки (дооцінки, уцінки об'єктів); об'єктів, що вибули; нарахованої амортизації за об'єктами при їх використанні; суми зменшення (збільшення) зносу при інших змінах за рік; об'єктів на кінець року у тому числі: одержаних за фінансовою орендою; переданих в оперативну оренду.

3. Вартість об'єктів необоротних матеріальних активів на кінець року:

- первісна: щодо яких існують обмежені права власності, оформлених в заставу, повністю амортизованих;
- залишкова: що тимчасово не використовуються, вилучених з експлуатації для продажу.

4. Вартість об'єктів, придбаних у звітному році за рахунок цільового фінансування.

5. Вартість об'єктів, взятих в операційну оренду.

*Розділ III. „Капітальні інвестиції”:*

1. Витрати на будівництво.

2. Витрати на придбання (виготовлення) об'єктів основних засобів.

3. Витрати на придбання (виготовлення) об'єктів інших необоротних матеріальних активів.

4. Витрати на придбання (створення) об'єктів нематеріальних активів.

5. Витрати на формування основного стада.

6. Інші капітальні інвестиції на придбання (виготовлення) об'єктів необоротних активів.

*Розділ IV. „Фінансові інвестиції”:*

1. Фінансові інвестиції за методом обліку участі у капіталі в асоційовані підприємства, дочірні підприємства та спільну діяльність.

2. Інші фінансові інвестиції в частки і паї у статутному капіталі інших підприємств, акції, облігації, інші вкладення.

3. Інші довгострокові та поточні фінансові інвестиції на кінець року за собівартістю, справедливою вартістю, амортизованою собівартістю.

*Розділ V. „Доходи і витрати”:*

*А. Доходи:*

1. Інші операційні доходи від: операційної оренди активів; операційної курсової різниці; реалізації інших оборотних активів; штрафів, пені, неустойки з відшкодування порушень господарських договорів; утримання об’єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення; інших операційних доходів.

2. Доходи від участі в капіталі за інвестиціями в асоційовані і дочірні підприємства та спільну діяльність.

3. Інші фінансові доходи: дивіденди; фінансова оренда активів; інші фінансові доходи, отримані від фінансових інвестицій.

4. Інші доходи: реалізація фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, курсова різниця; безоплатно одержані активи; інші доходи.

5. Дохід (виручка) за товарообмінними (бартерними) операціями з продукцією (товарами, роботами, послугами).

6. Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов’язаними сторонами.

*Б. Витрати:*

1. Інші операційні витрати:

- операційна оренда активів (орендна плата, знос переданих в оренду активів);

- операційна курсова різниця (втрати від зміни курсу гривні);

- реалізація інших оборотних активів (собівартість реалізованих виробничих запасів);

- штрафи, пені, неустойки (економічні санкції за невиконання умов договорів);

- утримання об’єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення (витрати на утримання об’єктів соціальної сфери);

- інші операційні витрати: резерв сумнівних боргів; непродуктивні витрати і втрати.

2. Втрати від участі в капіталі за інвестиціями в асоційовані підприємства, дочірні підприємства, спільну діяльність.

3. Інші фінансові витрати: проценти, фінансова оренда активів, інші фінансові витрати (витрати, пов’язані з обігом цінних паперів тощо).

4. Інші витрати: реалізація фінансових інвестицій, реалізація

необоротних активів, реалізація майнових комплексів, неопераційна курсова різниця, списання необоротних активів, інші витрати (уцінка необоротних активів тощо).

*Розділ VI. „Грошові кошти”:*

1. Грошові кошти: в касі; рахунках в банку; в акредитивах та чекових книжках; в дорозі.

2. Еквіваленти грошових коштів: короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

3. Грошові кошти, використання яких обмежено.

*Розділ VII. „Забезпечення і резерви” (за видами):*

1. Залишок забезпечень на початок року.

2. Збільшення забезпечень протягом звітнього періоду внаслідок створення і додаткових відрахувань.

3. Сума забезпечень, що використана протягом року.

4. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.

5. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

6. Залишок забезпечень на кінець року.

*Розділ VIII. „Запаси” (за видами):*

1. Балансова вартість на кінець року.

2. Переоцінка за рік: збільшення чистої вартості реалізації; уцінка.

3. Балансова вартість запасів: відображених за чистою вартістю реалізації; переданих у переробку; оформлених в заставу; переданих на комісію.

4. Активи на відповідальному зберіганні.

*Розділ IX. „Дебіторська заборгованість” (за строками погашення: до 12 місяців, від 12 до 18 місяців, від 18 до 36 місяців):*

1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

2. Інша поточна дебіторська заборгованість.

3. Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості.

4. Дебіторська заборгованість з пов'язаними сторонами.

*Розділ X. „Нестачі і втрати від псування цінностей”:*

1. Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат.

2. Визнано заборгованість винних осіб у звітному році.

3. Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято.

*Розділ XI. „Будівельні контракти”:*

1. Дохід за будівельними контрактами за звітний рік.

2. Заборгованість на кінець звітнього року: валова замовників і замовникам; з авансів отриманих.

3. Сума затриманих коштів на кінець року.

4. Вартість виконаних субпідрядникам робіт за незавершеними

будівельними контрактами.

*Розділ XII. „Податок на прибуток”:*

1. Поточний податок на прибуток.
2. Відстрочені податкові активи: на початок і кінець звітнього року.
3. Відстрочені податкові зобов'язання: на початок і кінець звітнього року.

4. Податок на прибуток за звітом про фінансові результати: усього, у тому числі: поточний; зменшення, збільшення відстрочених податкових активів і зобов'язань.

5. Податок на прибуток, відображений у складі власного капіталу: усього, у тому числі: поточний; зменшення, збільшення відстрочених податкових активів і зобов'язань.

*Розділ XIII. „Використання амортизаційних відрахувань”:*

1. Нараховано за звітний рік.
2. Використано за рік: усього, в тому числі на будівництво об'єктів; придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів (з них машини та обладнання); придбання (створення) нематеріальних активів; погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

*Розділ XIV. „Біологічні активи” за групами: довгострокові біологічні активи (робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші довгострокові біологічні активи) та поточні біологічні активи (тварини на виховуванні та відгодівлі, біологічні активи в стані біологічних перетворень, інші поточні біологічні активи):*

1. Первісна вартість біологічних активів щодо:
  - залишку на початок року і кінець року;
  - надходження та вибуття за рік;
2. Амортизація: накопичена щодо вибувших активів за рік, на початок і кінець року; нарахована за рік.
3. Втрати від зменшення корисності активів.
4. Вигоди від відновлення корисності активів.
5. Справедлива вартість активів щодо їх залишку на початок року і кінець року, надходження, вибуття і зміни вартості за рік.
6. Вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування.
7. Залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надзвичайних подій.
8. Балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують обмежені права власності.

*Розділ XV. „Фінансові результати від операційного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів” (продукція та додаткові біологічні активи за об'єктами рослинництва і тваринництва): вартість первісного визнання; витрати,*



пов'язані з біологічними перетвореннями; результат від первісного визнання (доходи та витрати); уцінка; виручка від реалізації; собівартість реалізації; фінансовий результат (прибуток +, збиток –) від: реалізації і первісного визнання та реалізації.

Деталізація даних діяльності підприємства за окремими напрямками і територіальним розміщенням виробництва і збуту продукції (товарів, робіт, послуг) може здійснюватися за інформаційними ресурсами „Додатку до річної фінансової звітності „Фінансова звітність за сегментами””.

Звітними сегментами є господарські або географічні сегменти, які визначаються підприємством за встановленими критеріями.

Інформацією про господарський або географічний сегмент вважаються відомості, які розкривають (характеризують, висвітлюють) відокремлювану частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших частин діяльності підприємства.

Господарський сегмент характеризується:

- а) видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) способом розповсюдження (продажу) продукції (товарів, робіт, послуг);
- в) характером виробництва;
- г) категорією покупців;
- д) ризиками.

Географічний сегмент визначається:

- економіко-політичними умовами географічного регіону, в яких здійснюється діяльність підприємства;
- територіальним розташуванням виробництва продукції, робіт, послуг (виробнича ознака) або покупців продукції, товарів, робіт, послуг (збутова ознака);
- взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;
- валютними правилами і ризиками в регіоні. Географічні сегменти можуть бути визначені підприємством за виробничою та збутовою ознаками.

Географічний виробничий сегмент виділяється за принципом місця розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства, тобто за географічними регіонами, за місцями здійснення діяльності, в яких розміщено виробництво продукції (робіт, послуг), продаж товарів.

Географічний збутовий сегмент обирається за ознакою місця розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг), тобто за географічними регіонами, в які реалізується (в яких купують) продукція (товари, роботи, послуги) підприємства.

Перелік географічних регіонів, щодо яких розкривається сегментна інформація, визначається підприємством на основі адміністративно-

територіального поділу України, зарубіжних країн (груп країн) із забезпеченням надання користувачам звітності суттєвої інформації.

На основі організаційно-управлінської структури підприємства, внутрішньої підзвітності, врахування характеру ризиків і впливу на фінансовий результат виділяють пріоритетні і допоміжні сегменти.

За пріоритетним сегментом розкривається інформація про виручку від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні й фінансові доходи, собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні, збутові, інші операційні та фінансові витрати, фінансовий результат діяльності за рік, вартість оборотних (сировина, товари, незавершене виробництво, готова продукція тощо) і необоротних (основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво) активів та зобов'язання на кінець року, обсяг капітальних інвестицій і нарахованої амортизації за рік.

Щодо допоміжного звітного сегмента наводяться дані про виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і обсяг капітальних інвестицій за рік, а також про вартість активів (на кінець року одним сукупним показником). Цей мінімально обов'язковий перелік показників діяльності допоміжних звітних сегментів підприємство може доповнювати (розширювати).

Пріоритетним звітним сегментом може бути визначений один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

Якщо ризики і фінансові результати залежать головним чином від відмінностей вироблюваної та реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг), якщо організаційно-управлінська структура підприємства побудована за виробництвом видів продукції і видами діяльності – функціональні засади (оптова торгівля, роздрібна торгівля, послуги з технічного обслуговування і ремонту виготовленої продукції тощо), то пріоритетним звітним має бути визнано господарський сегмент, а допоміжними звітними – географічний виробничий і географічний збутовий.

Якщо ризики і фінансові результати залежать від відмінностей у географічних регіонах діяльності, якщо організаційно-управлінська структура підприємства заснована на територіальних засадах функціонування підприємства, то для цілей складання фінансової звітності пріоритетним звітним має визнаватися географічний сегмент, а допоміжним звітним – господарський.

Крім показників, які визначаються обов'язковими форматами фінансової звітності, всі підприємства, за винятком суб'єктів малого підприємництва, зобов'язані формувати у самостійно обраному вигляді додаткову звітність.

За цією звітністю формуються наступні інформаційні ресурси:

- види і вартість одержаної гуманітарної допомоги та її використання за цільовими напрямками;

- облікова політика підприємства та її зміни;
- зміст та сума помилок;
- показники фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення;
- зміст і сума змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди;
- зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінка її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку
  - оцінка вартості (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи і основні засоби відображені в балансі;
  - перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості.
  - склад і сума доходів та втрат за кожною надзвичайною подією.
  - суми встановлених інвентаризацією нестач; лишків; втрат від псування цінностей і відповідно зарахованих за пересортицею, списаних в межах норм природного убутку, віднесених на винних осіб, списаних на результати фінансово-господарської діяльності.

Підприємства, для яких встановлено обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності, додатково за примітками наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Керівництво підприємства в складі фінансової звітності може на власний розсуд подавати й іншу інформацію, яка вважається суттєвою та дає більш повну характеристику про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

В умовах входження підприємств України у світовий економічний простір надзвичайно великого значення набуває використання при прийнятті управлінських рішень інформаційних ресурсів статистичних спостережень та звітності. Статистика підприємств передбачає інтеграцію потоків інформації для організації наскрізного спостереження за процесами виробництва та продажу продукції, фінансово-майновим станом господарюючих систем, витратами на виробництво і реалізацію товарів, робіт і послуг, доходами, станом розрахунків, інвестиціями, наявністю персоналу та його використанням.

Податкова звітність – обов'язкові офіційні документи, в яких формуються дані про господарську діяльність у вигляді заповнених декларацій, що подаються у податкові органи для підтвердження об'єктів оподаткування та податкових платежів.

У складі податкової звітності подаються дані щодо:

- фактів господарської діяльності для розрахунку об'єктів оподаткування;
- показників, які характеризують наявні, пільгові і розрахункові величини для визначення об'єктів оподаткування;
- нарахування податкових платежів;
- сум фактично сплачених або зарахованих у зменшення до сплати податкових платежів;
- суми податкових платежів, які підлягають сплаті або поверненню підприємству.

Водночас, в ринковому середовищі керівників різних рівнів управління підприємства в більшій мірі цікавлять не стільки результати їх минулої діяльності, скільки способи досягнення бажаних результатів в майбутньому. Керівникам уже недостатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція – для них важливо, чому вона стільки коштує, а головне, як зробити так, щоб її виробництво було вигідним. Управлінському обліку характерна прогностична функція, яка є ефективним інструментом для створення конкурентних переваг підприємству.

## **РОЗДІЛ 3. СКЛАД ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

### **3.1. Економічний зміст витрат підприємства**

#### **3.2. Об'єкти обліку витрат підприємства**

#### **3.3. Економічний механізм формування витрат в обліковому процесі підприємства**

### **3.1. Економічний зміст витрат підприємства**

Процес господарської діяльності – це поєднання трьох обов'язкових елементів: доцільної діяльності людей (живої праці), предметів та засобів праці. Два останніх елементи є матеріальними умовами праці - засобами виробництва, створеними раніше затраченою (уречвленою) працею. Сукупні витрати живої та уречвленої праці на створення об'єктів діяльності складають витрати підприємства. Вони вимірюються часом, необхідним для господарської діяльності в певних організаційно-технічних та економічних умовах. В такому найбільш абстрактному розумінні витрати господарської діяльності однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям.

Витрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів використаних в процесі господарської діяльності підприємства за певний період. Як видно з визначення, витрати характеризуються: 1) грошовою оцінкою ресурсів, забезпечуючи розрахунок їх вартості; 2) цільовим формуванням на створення об'єктів діяльності підприємства в цілому або здійснення окремих стадій цього процесу; 3) певним періодом, тобто віднесенням на створений об'єкт діяльності за даний період часу. Якщо ресурси не залучені у процес створення об'єктів діяльності і не списані (не повністю списані), то вони належать до запасів активів підприємства як витрати на їх придбання.

В діяльності підприємства найбільш важливе значення має управління витратами, яке включає планування, облік, контроль і регулювання витрат.

Основними передумовами управління витратами є наступні напрями діяльності :

1. Оперативне формування інформації про витрати, (планування, облік), що дозволяє втручатись і оптимізувати господарську діяльність.

2. Створення системи фінансового, управлінського, статистичного і податкового обліку для управління витратами.

3. Вибір способів віднесення витрат на окремі об'єкти діяльності.

4. Розподіл непрямих витрат та визначення фактичної виробничої собівартості об'єктів діяльності.

5. Складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організація контролю за їх дотриманням в процесі господарської діяльності.

6. Виявлення відхилень при формуванні витрат до або під час

здійснення процесу господарської діяльності, що дозволяє оперативно втручатись в його хід і попереджувати негативні явища.

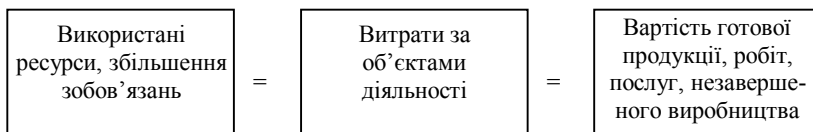
7. Мобілізація резервів оптимізації витрат в процесі господарської діяльності і підвищенні її ефективності.

8. Встановлення чіткого взаємозв'язку між величиною витрат і діяльністю осіб, які за них відповідають та їх контролюють (облік витрат за центрами відповідальності).

Якість інформаційних ресурсів про витрати оцінюється з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень.

В процесі створення об'єктів господарської діяльності на підприємствах формуються наступні витрати:

1. Витрати на створення об'єктів діяльності (виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг) - витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей) безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ (рис. 3.1.1.).



*Рис. 3.1.1. Взаємозв'язок між використаними ресурсами, витратами і готовою продукцією*

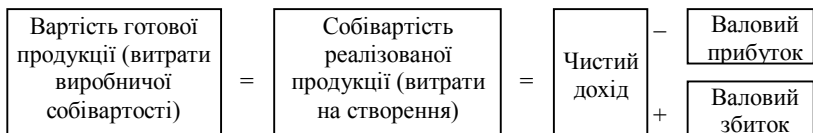
При створенні об'єктів діяльності формуються витрати безпосередньо прямі і непрямі (рахунок 23 "Виробництво") та на управління структурними підрозділами (рахунок 91 "Загальновиробничі витрати")

Прямі витрати – витрати, що можуть бути безпосередньо пов'язані з виробництвом і прямо віднесені на визначений об'єкт діяльності.

Непрямі витрати – витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом, але не можуть бути прямо віднесені на конкретний об'єкт діяльності економічно доцільним шляхом.

Під загальновиробничими розуміють витрати по обслуговуванню виробництва й управлінню роботою цехів та інших підрозділів основних і допоміжних виробництв.

2. Витрати, що формують собівартість реалізації (рис. 3.1.2.).



*Рис. 3.1.2. Взаємозв'язок між витратами на створення готової продукції, її собівартістю при реалізації і чистим доходом*

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості об'єктів діяльності (продукції, робіт, послуг, товарів, виробничих запасів та інших активів), які були реалізовані протягом звітного періоду;

- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

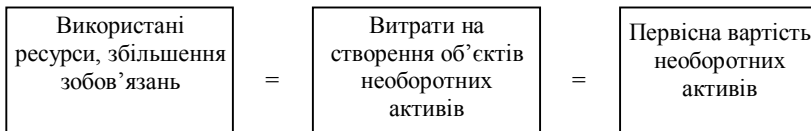
- наднормативних виробничих витрат.

3. Адміністративні витрати (рахунок 92 "Адміністративні витрати") – пов'язані з управлінням підприємством як цілісним господарським комплексом.

4. Витрати майбутніх періодів (рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" – витрати, що були здійснені в звітному періоді, але на створені об'єкти діяльності будуть віднесені частинами в майбутніх періодах.

5. Витрати на збут (рахунок 93 "Витрати на збут") – витрати, пов'язані з реалізацією об'єктів господарської діяльності (утримання підрозділів, що займаються збутом, рекламою, доставкою продукції споживачам).

6. Витрати на капітальні вкладення (рахунок 15 "Капітальні інвестиції") – витрати спрямовані на створення і поліпшення необоротних активів виробничого і не виробничого призначення (рис. 3.1.3.).



*Рис. 3.1.3. Взаємозв'язок між використаними ресурсами, витратами і первісною вартістю об'єктів необоротних активів*

7. Невиробничі витрати – витрати, пов'язані з формуванням активів, які безпосередньо не використовуються в процесі створення об'єктів діяльності підприємства.

8. Витрати незавершеного виробництва – витрати на об'єкти господарської діяльності, які перебувають на стадії створення відповідно до дати складання звітності. До незавершеного виробництва відноситься продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

9. Витрати на придбання – вартість придбаних активів, робіт, послуг, яка складається з: купівельної ціни, імпорتنих мит та інших невідшкодовуваних податків, витрат на транспортування, переробку й інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням.

10. Фінансові витрати – витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

11. Витрати на фінансові інвестиції – вартість вкладених активів у цінні папери інших суб'єктів господарської діяльності. Інвестування

вільних коштів у цінні папери передбачає різні цілі. Основні з них - одержання у перспективі прибутку від інвестицій; перетворення вільних заощаджень у високоліквідні цінні папери; встановлення офіційних відносин чи контролю над підприємством-емітентом.

12. Податкові витрати – загальна сума витрат на сплату податків, розрахована на підставі наявних об'єктів оподаткування підприємства.

13. Витрати на дивіденди – вартість активів, яка розподіляється між власниками підприємства в порядку, передбаченому засновницькими документами.

14. Трансакційні витрати – витрати на одержання необхідної інформації про ціни та якість товарів, а також витрати, пов'язані з веденням переговорів, оформленням контрактів та укладенням угод, контролем за їх виконанням і юридичним захистом прав підприємства у разі їх порушення.

15. Витрати компенсаційного характеру та соціального спрямування - витрати, направлені на виконання соціальних запитів працівників підприємства, їхніх сімей, а також населення регіону, де знаходиться підприємство. До них насамперед належать:

- суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;
- суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати;
- вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників відповідно до законодавства житла, вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їхньої оплати;
- витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту;
- вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування, що може використовуватися поза робочим місцем та залишається в особистому постійному користуванні, або сума знижки у разі продажу форменого одягу за зниженими цінами;
- нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках;
- винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер:
  - ✓ одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі);
  - ✓ грошова винагорода за сумлінну безперервну працю, зразкове виконання трудових обов'язків;



- ✓ вартість безкоштовно наданих працівникам акцій;
- ✓ кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоніфікації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства);
  - матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом);
    - виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі:
    - ✓ витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна);
    - ✓ оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях;
    - ✓ оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;
    - ✓ вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства;
    - ✓ вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;
    - ✓ інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством);
    - оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства;
    - соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми);
    - внески підприємства згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їхніх сімей;
    - одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно з діючим законодавством та колективними договорами;
      - надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам;
      - суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;
      - суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;
      - витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між

підприємством та навчальним закладом;

- компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду;

- вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи);

- витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв);

- вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;

- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів:

- ✓ витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

- ✓ стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;

- ✓ оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад;

- ✓ витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання учебного матеріалу, оренда приміщень);

- витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб (крім оплати праці працівників, які їх обслуговують);

- витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників;

- позики, видані працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства;

- вартість житла, переданого у власність працівникам;

- витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я;

- матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання;

- суми матеріальної та благодійної допомоги, виплачені особам, які не перебувають у трудових відносинах з підприємством.

16. Витрати на безповоротну допомогу – передані з балансу підприємства активи згідно з договором дарування, іншими подібними договорами або без укладання таких договорів.

17. Витрати на поворотній основі – передані з балансу підприємства активи, що є обов'язковими до повернення.

18. Втрати за відсутності винних осіб – втрати активів внаслідок

порушень технологічного процесу господарської діяльності, що не залежать від відповідальних осіб.

19. Втрати від надзвичайних подій – втрати пов'язані з надзвичайними обставинами (стихійні лиха, пожежі, аварії).

20. Втрати від зменшення корисності активів – сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

21. Втрати від правопорушень підприємства у сфері господарювання – витрати зроблені за неналежне виконання зобов'язань або не додержання правил здійснення господарської діяльності.

22. Втрати від сумнівних боргів – сума заборгованості щодо якої існує невпевненість її погашення.

23. Виробничі витрати – витрати пов'язані з формуванням активів, які безпосередньо використовується в процесі створення діяльності підприємства.

24. Внутрішні витрати – витрати ресурсів без зміни власника на здійснення господарської діяльності підприємства.

25. Зовнішні витрати – вибуття активів із зміною власника в процесі продажу та передачі об'єктів діяльності підприємства.

В управлінському обліку витрати формуються за об'єктами діяльності підприємства, структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами діяльності, господарськими процесами та функціональним призначенням.

### **3.2. Об'єкти обліку витрат підприємства**

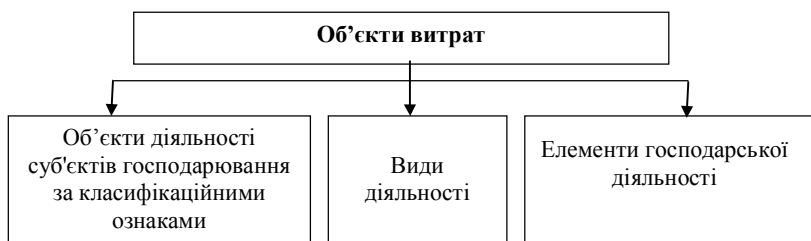
Для управління господарською діяльністю потрібні не просто дані про витрати, а інформація про витрати за об'єктами діяльності підприємства, які потребують визначення вартості використаних пов'язаних з ними ресурсів. Отже, об'єкт обліку витрат – це ознака, відповідно якої проводять групування витрат для цілей управління.

Важливою умовою успішної господарської діяльності є досягнення оптимального рівня витрат, внаслідок чого буде зростати її конкурентоздатність та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання потенціалу і ринкової вартості підприємства.

Для збереження і покращення загальної прибутковості підприємства необхідно знати розміри витрат на будь-який момент по окремих об'єктах обліку. Облік витрат дає цю інформацію, допомагає контролювати витрати, встановлюючи критерії ефективності господарської діяльності. Контроль витрат за кожен період часу надає інформацію про ефективність діяльності підприємства. Вона показує, на якій ділянці потрібно вжити заходів для того, щоб привести витрати у відповідність до створених ними доходів.

Потреба в інформаційних ресурсах за обліком витрат полягає в тому, що вони відображають, де були здійснені витрати і створюють передумови для їх оптимізації. Облік витрат допомагає виявляти об'єкти і відповідальних осіб за здійснені витрати.

Об'єктами витрат є безпосередньо об'єкти діяльності підприємства відповідної територіальної ознаки (КОАТУУ), форми власності (КВФ), організаційно-правової форми господарювання (КОПФГ), виду економічної діяльності (КВЕД) і системи підпорядкування (СПОДУ) та окремі елементи економічного механізму господарювання (рис. 3.2.1).



*Рис. 3.2.1. Характеристика об'єктів витрат*

Залежно від ступеня складності розрізняють прості і складні об'єкти витрат, які відрізняються числом елементів і видом зв'язку між ними, тому вони називаються системними.

До простих відносять об'єкти, які не можна розчленити на кілька елементів. Складні об'єкти мають невизначену структуру, яку треба сформулювати, а потім виявити елементи, що їх конкретизують.

Кожний об'єкт оточує середовище, з яким він взаємодіє. Завдання управлінського обліку полягає в тому, щоб виявити фактори, які впливають на поведінку витрат, виділити з них істотні і неістотні. На істотних необхідно зосередити зусилля управління.

Фрагмент об'єктів витрат щодо об'єктів діяльності на прикладі підприємства сільського господарства (секція А за КВЕД) з вирощуванням зернових культур і підприємства переробної промисловості (секція С за КВЕД) з перероблення молока, виробництва масла та сиру наведено в табл. 3.2.1.

Основні об'єкти витрат підприємства формуються при створенні продукції, наданні послуг, виконанні робіт, придбанні товарів. Продукцію групують за ступенем готовності на готову, напівфабрикати і незавершене виробництво, а за технологічною складністю на просту і складну (основна, побічна, супутня). Готова продукція – продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів, відповідає затвердженим стандартам, витримала технічний контроль підприємства і здана на склад або замовнику згідно з діючим порядком прийняття продукції.

Таблиця 3.2.1

## Фрагмент об'єктів витрат підприємства

КВЕД	Об'єкти витрат	
	1	3
Секція	А. Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	С. Переробна промисловість
Розділ	01. Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг	10. Виробництво харчових продуктів
Група	01.1. Вирощування однорічних і дворічних культур	10.5. Виробництво молочних продуктів
Клас	01.11. Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур	10.51. Перероблення молока, виробництво масла та сиру
Підклас	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вирощування зернових культур: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ пшениця озима;</li> <li>✓ жито озиме;</li> <li>✓ ячмінь озимий;</li> <li>✓ пшениця яра тверда;</li> <li>✓ пшениця яра м'яка;</li> <li>✓ пшениця яра сильна;</li> <li>✓ тритикале;</li> <li>✓ ячмінь ярий;</li> <li>✓ овес;</li> <li>✓ жито яре;</li> <li>✓ полба;</li> <li>✓ просо;</li> <li>✓ гречка;</li> <li>✓ сорго;</li> <li>✓ кукурудза на зерно;</li> <li>✓ кукурудза цукрова;</li> <li>✓ інші зернові культури.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• виробництво: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ незбираного молока визначеної жирності, пастеризованого, стерилізованого, гомогенізованого, топленого;</li> <li>✓ напоїв на основі молока (кефіру, ряжанки);</li> <li>✓ вершків з незбираного молока, пастеризованого, стерилізованого та гомогенізованого;</li> <li>✓ сухого молока та згущеного молока з цукром або без цукру;</li> <li>✓ молока та вершків у твердій формі;</li> <li>✓ вершкового масла з коров'ячого молока і топленого масла (молочного жиру);</li> <li>✓ йогурту;</li> <li>✓ твердого та м'якого сиру;</li> <li>✓ сироватки;</li> <li>✓ казеїну та лактози;</li> <li>✓ молочних пастоподібних продуктів (крім спредів);</li> <li>✓ сметани;</li> <li>✓ інших молочних продуктів.</li> </ul> </li> </ul>

Вироблена підприємством продукція повинна знаходитися на різних стадіях життєвого циклу, щоб дохід від продажу одних перекивав втрати

від спаду або нестачу коштів на стадії впровадження інших. У збалансованому продуктовому портфелі підприємстві повинні бути наступні групи об'єктів діяльності:

1. Основна продукція - це товари, що знаходяться на стадії росту і приносять основний прибуток.

2. Підтримуюча продукція - ті товари, які перебувають у стадії зрілості і приносять стабільну виручку.

3. Стратегічна продукція - товари, що виходять на ринок (стадія впровадження) і покликані забезпечити майбутні прибутки підприємства.

4. Тактична продукція - товари, як би доповнюють товари першої та другої групи і покликані стимулювати їх продаж.

5. Товари, що йдуть з ринку - продукція, що знаходяться на стадії спаду.

6. Група розроблених товарів – ця продукція ще не вийшла на ринок, але знаходиться на підході до нього.

Співвідношення між названими об'єктами діяльності не є постійним. Але основна продукція повинна складати 70-85% всіх створених підприємством товарів.

Всі ресурси, які перебувають на різних стадіях виробничого процесу утворюють незавершене виробництво.

Витрати підприємства в процесі господарської діяльності здійснюються в структурних підрозділах (дочірні підприємства, філії, представництва, виробництва, цехи, відділення, дільниці, бригади, центри, господарства, бюро, лабораторії, управління, відділи, служби), які реалізують свої функції, права та обов'язки в порядку, визначеному статутом підприємства або іншими установчими документами, як центри відповідальності.

Структурним підрозділом підприємства є така його ланка, яка має відособлені, чітко визначені функції у господарському процесі, відмінні від функцій інших ланок, і в силу цього входить у ціле як організаційно відособлена від інших підрозділів частина підприємства. Внутрішньогосподарський статус структурних підрозділів підприємства, їх функції, права й обов'язки визначаються локальними нормативно-правовими актами підприємства – положеннями про них, що зазвичай затверджуються органами управління самого підприємства в порядку, передбаченому установчими документами, статутом.

Дочірнє підприємство – підприємство, єдиним засновником якого є інше підприємство (підприємство залежне від іншого).

Відокремлений підрозділ – це підрозділ підприємства, що знаходиться поза його місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги від імені підприємства, або здійснює представництво і захист інтересів підприємства.

Представництво – відокремлений підрозділ підприємства, що розташований поза його місцезнаходженням та здійснює представництво і

захист інтересів підприємства.

Філія – це відокремлений підрозділ підприємства, що працює поза його місцезнаходження і виконує всі або частину його функцій.

Виробництво – структурний підрозділ де відбувається частина господарської діяльності підприємства, щодо здійснення процесу створення об'єктів діяльності. Основне виробництво – частина виробничої діяльності підприємства, яка полягає у безпосередньому перетворенні предмета праці на готову продукцію (роботу, послугу). Допоміжне виробництво – частина виробничої діяльності підприємства, яка полягає в обслуговуванні основного виробництва і забезпеченні безперебійного виготовлення та випуску продукції (надання послуг, виконання робіт). Підсобне виробництво – частина виробничої діяльності підприємства, яка полягає у добуванні або переробленні предметів праці для основного виробництва. Побічне виробництво – виробнича діяльність підприємства, що полягає у виготовленні продукції з відходів або побічних продуктів основного виробництва.

Цех – підрозділ, що складається з низки виробничих і допоміжних ділянок і обслуговуючих ланок, що виконує певні обмежені виробничі функції, обумовлені характером розподілу і кооперації праці всередині підприємства. На більшості промислових підприємств цех є їх основною структурною одиницею. Частина дрібних і середніх підприємств може бути побудована за безцеховою структурі. У цьому випадку підприємство розчленовується безпосередньо на виробничі ділянки. Деякі найбільші підприємства будуються в організаційно-адміністративному відношенні як корпусні системи на основі об'єднання під єдиним керівництвом ряду цехів і господарств.

Господарство – підрозділ в якому виконуються роботи по обслуговуванні основних, допоміжних, підсобних і побічних цехів (складське, транспортне, санітарно-технічне і житлово-комунальне).

Дільниця – це найменша адміністративно-виробнича ланка, в якій колектив працівників виконує однотипні технологічні роботи з виробництва однотипного продукту. Кожна виробнича дільниця складається з сукупних робочих місць. Сукупне робоче місце складається з індивідуальних робочих місць. Робоче місце оснащується необхідними засобами праці відповідно до характеру його спеціалізації. Оснащення та розташування робочого місця на виробничій площі повинні забезпечувати високу продуктивність праці, гарантувати безпеку роботи, відповідати фізіологічним, естетичним та санітарно-гігієнічним нормам.

Бригада – група працівників, які спільно виконують певний комплекс робіт.

Служба – підрозділ, який створюється з метою забезпечення управління підприємством та збутової діяльності.

Відділ – підрозділ, що самостійно відає певними питаннями, але входить до складу іншого більшого підрозділу, на які він поділяється або

його поділяють за певними ознаками.

Бюро – підрозділ для виконання певної роботи.

Лабораторія (від лат. *laboro* – працюю, лат. *labor* – праця, робота) – спеціально обладнаний та устаткований приладами, машинами, пристроями та мережами підрозділ для проведення експериментальних науково-дослідницьких та навчальних робіт.

Об'єкти, витрат підприємства формуються при операційній, інвестиційній, фінансовій діяльності та надзвичайних подіях (рис. 3.2.2).

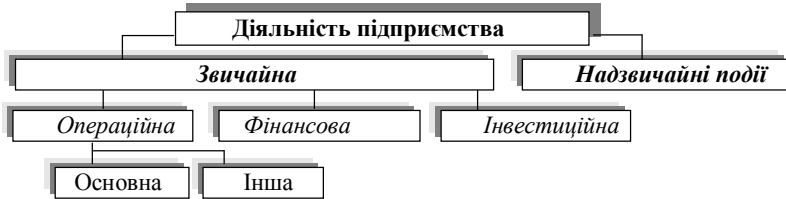


Рис. 3.2.2. Види діяльності підприємства

Звичайна діяльність – операції, які можна передбачити при забезпеченні процесу господарювання відповідно до об'єктів підприємницької діяльності, визначених установчими документами підприємства.

Надзвичайні події – події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також інші види діяльності, які не підпадають під категорію інвестиційної чи фінансової діяльності. Перевищення вхідних грошових потоків від операційної діяльності над грошовими витратами є підґрунтям для забезпечення сталого розвитку підприємства та залучення коштів із зовнішніх джерел.

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

Інша операційна діяльність визначається операціями, які не виникають безпосередньо з технологічного процесу щодо основних об'єктів господарювання, а пов'язана з реалізацією виробничих запасів, орендою майна, курсовими різницями, штрафами, пенями і неустойками, списанням заборгованості, безкоштовно отриманими оборотними активами та роботою соціальних об'єктів підприємства.

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



Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Успішна інвестиційна та операційна підприємницька діяльність можлива лише за наявності достатнього обсягу фінансових ресурсів. З іншого боку діяльність, яка веде до змін розміру і складу власного та позичкового капіталу підприємства, складає основний зміст фінансової діяльності. Можна стверджувати, що фінансова діяльність має вирішальний вплив на процеси формування вартості підприємства. Так, оптимізація структури фінансових ресурсів веде до зменшення затрат на їх залучення і створює фінансову базу для успішної операційної та інвестиційної діяльності.

Господарська діяльність підприємства забезпечується витратами, які визначаються об'єктами авансованих активів, створеними об'єктами в процесі поточної діяльності та реалізованими товарами, готовою продукцією, роботами і послугами.

Авансовані витрати, що забезпечують безперервну, безперебійну і ритмічну роботу підприємства відображаються в його балансі (табл. 3.2.2).

Таблиця 3.2.2

*Характеристика об'єктів авансованих витрат для формування активів підприємства*

Авансовані витрати в активи за їх елементами	Джерела формування витрат за видами фінансових ресурсів
I. Необоротні активи II. Оборотні активи III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	I. Власний капітал II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення III. Поточні зобов'язання і забезпечення IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
Баланс	Баланс

Авансовані витрати – це активи, що контролюються підприємством і використання яких, як очікується, забезпечить отримання в майбутньому певної економічної вигоди. Необхідний (оптимальний) розмір авансованих витрат у формування активів визначається шляхом їх нормування (розрахунку нормативу). Авансовані витрати в залишки активів за балансом вказують лише на потенційні можливості підприємства щодо створення об'єктів діяльності й одержання фінансового результату, але не передбачає їх обов'язкову реалізацію повною мірою. Адже відомо, що один і той же обсяг об'єктів господарської діяльності можна створити за меншого залишку активів (меншому авансованих витрат), але кращого їх використання і, навпаки, за більшого обсягу активів, але їх нерационального використання.

Витрати на створення об'єктів діяльності визначаються вартісною оцінкою економічних ресурсів, використаних задля одержання готової продукції і товарів, виконання робіт та надання послуг. При здійсненні витрат на створення об'єктів діяльності відбувається переміщення та зміна структури наявних ресурсів, загальна сума їх не змінюється (табл. 3.2.3).

Таблиця 3.2.3

*Характеристика витрат за створеними об'єктами діяльності на підприємстві*

Об'єкти витрат	Джерела витрат за використаними ресурсами
1. Об'єкти господарської діяльності	1. Розподілена амортизаційна вартість необоротних активів
2. Адміністративні витрати	2. Вартість матеріальних та прирівняних до них ресурсів
3. Витрати на збут	3. Нараховані доходи персоналу
4. Фінансові витрати	4. Поточні внески на соціальні потреби
5. Інвестиційні витрати	
Баланс	Баланс

Доходи підприємства створюються за рахунок витрат собівартості реалізації, які виникають при передачі створених об'єктів діяльності покупцям в процесі їх продажі (табл. 3.2.4). Витрати собівартості реалізації формуються за виробничою собівартістю реалізованих об'єктів діяльності (без торговельних націнок).

Таблиця 3.2.4

*Формування витрат собівартості реалізації та їх результатів*

Витрати собівартості реалізації	Результати від витрат собівартості реалізації
1. Виробнича (фактична) собівартість реалізованих готової продукції, робіт, послуг, товарів	1. Чистий дохід
2. Валовий прибуток (+)	2. Валовий збиток (+)
Баланс	Баланс

Реалізованими вважається об'єкти діяльності підприємства після оформлення відповідних документів, згідно з якими здійснюється перехід права власності та відображається в обліку – господарська операція з реалізації.

Результатом реалізації може бути валовий прибуток, якщо чистий дохід від покупця більший ніж витрати виробничої собівартості одержаних покупцями об'єктів господарської діяльності підприємства, або валовий збиток (витрати більші ніж чистий дохід).

$$\text{ЧДП} = \text{ВСП} + \text{ВПП}; \quad \text{ВСП} = \text{ЧДП} + \text{ВЗП}$$

де ЧДП – чистий дохід підприємства від реалізованих витрат на створення об'єктів діяльності; ВСП – виробнича собівартість реалізованих

об'єктів діяльність; ВПП – валовий прибуток підприємства; ВЗП – валовий збиток підприємства.

Отже, об'єкти витрат підприємства надзвичайно різні, оскільки ними є продукція, роботи, послуги, товари і види діяльності за структурними підрозділами, авансовані в господарську діяльність активи та собівартість реалізації. Об'єкт обліку витрат – це ознака, за якою групують витрати з метою управління. Загалом витрати за окремими об'єктами діяльності підприємства – це велика кількість господарських операцій, які мають певну загальну ознаку, оскільки здійснюються в окремих сферах. Це дає змогу згрупувати всі операції за об'єктами і видами діяльності, процесами (постачання, виробництво, збут), та виділити необхідні центри відповідальності і визначити стратегію ціноутворення.

### **3.3. Економічний механізм формування витрат в обліковому процесі підприємства**

Витрати підприємства виникають в процесі господарської діяльності при перетворенні ресурсів в новий продукт праці.

Визначення витрат за місцями формування й центрами відповідальності необхідне для того, щоб створити умови, при яких виробничі підрозділи й функціональні служби підприємства несли би відповідальність за результати своєї діяльності, й насамперед за виконання завдань по зниженню собівартості за статтями витрат не тільки у своїх функціональних службах, але й у первинних виробничих підрозділах.

Групування витрат за місцями виникнення необхідно здійснювати у відповідності з організаційною структурою підприємства та його підрозділів, яка відображає їх рівень управління й структурні особливості (ієрархію в системі виробничих підрозділів, відділів й служб) на кожному рівні.

При цьому варто мати на увазі, що об'єктом управління може стати тільки та частина витрат й у тих місцях, які можуть вимірюватися, плануватися й піддаватися безпосередньому контролю. У цьому випадку центр витрат являє собою первинний осередок формування витрат.

Загальні схеми формування витрат підприємства та витрат виробництва і собівартості реалізації продукції, робіт, послуг наведені на рис. 3.3.1. – 3.3.4.

Розрахунок витрат за окремими елементами і видами здійснюється наступним чином:

1. Матеріальні витрати – визначаються шляхом множення кількості використаних виробничих запасів на їх облікову ціну

$$MB = KЗ \times ОЦ,$$

де MB – матеріальні витрати; KЗ – кількість використаних запасів; ОЦ – облікова ціна запасів за одиницю.

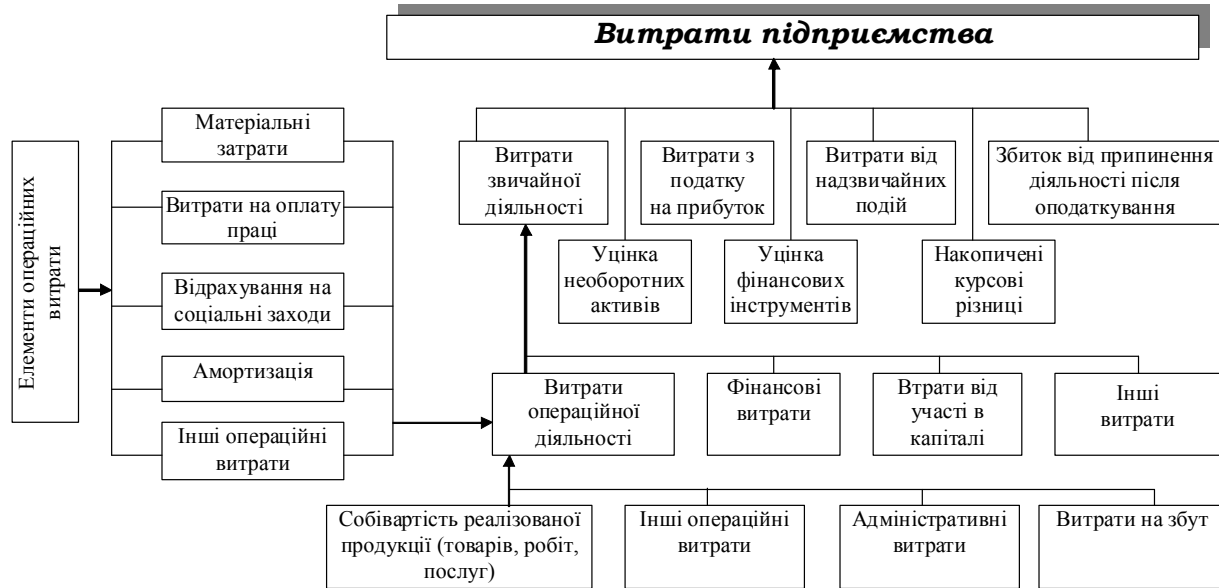


Рис. 3.3.1. Формування витрат за звітом про фінансові результати підприємства

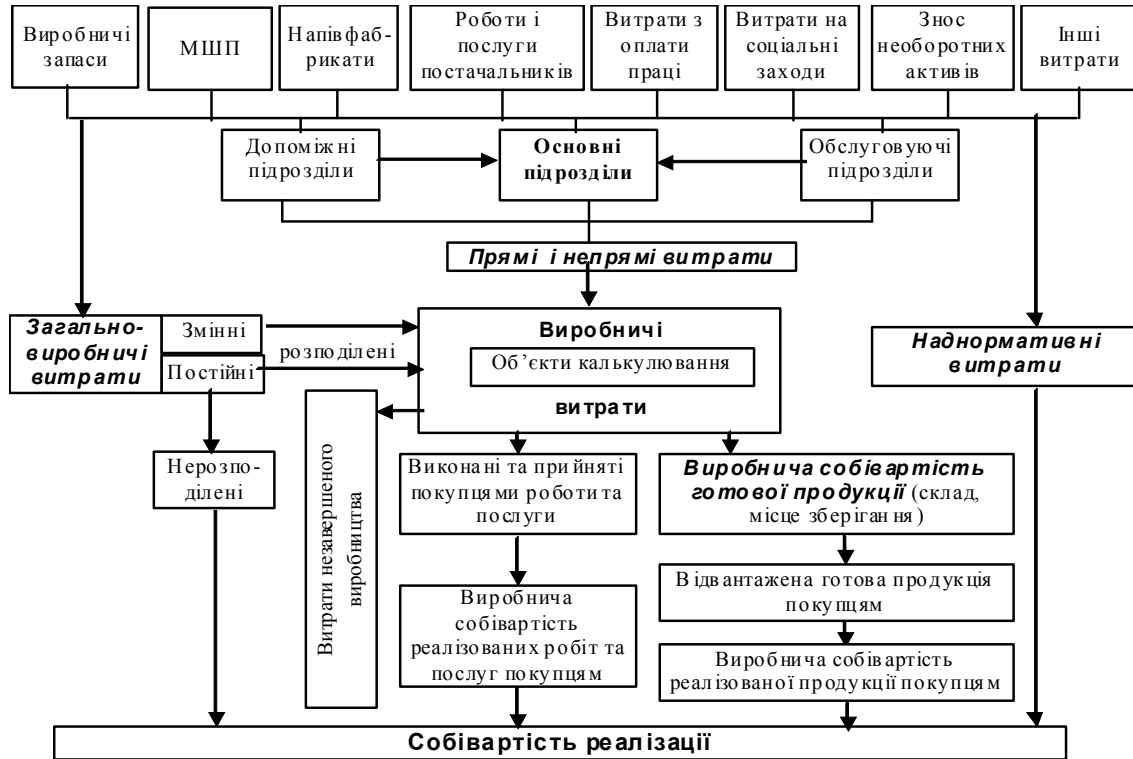


Рис. 3.3.2. Формування виробничих витрат і собівартості реалізації (продукції, робіт, послуг) на підприємстві

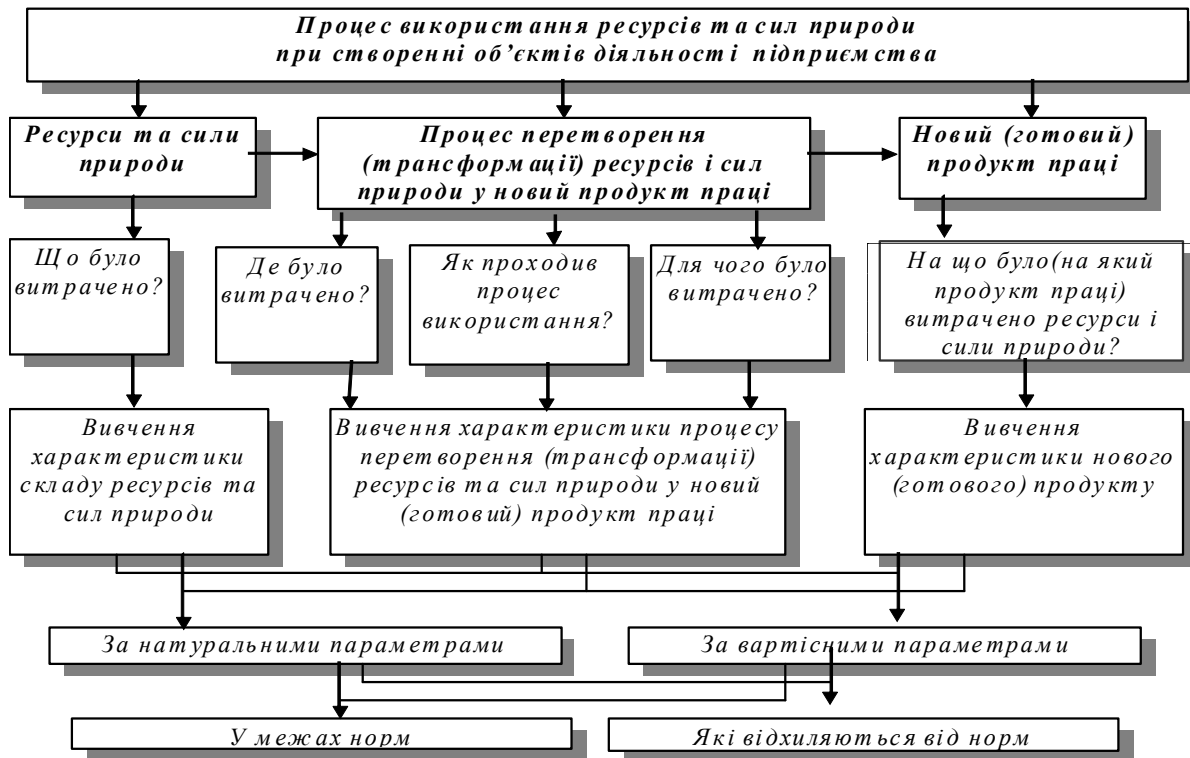


Рис. 3.3.3. Формування витрат в процесі використання ресурсів та сил природи в господарській діяльності підприємства

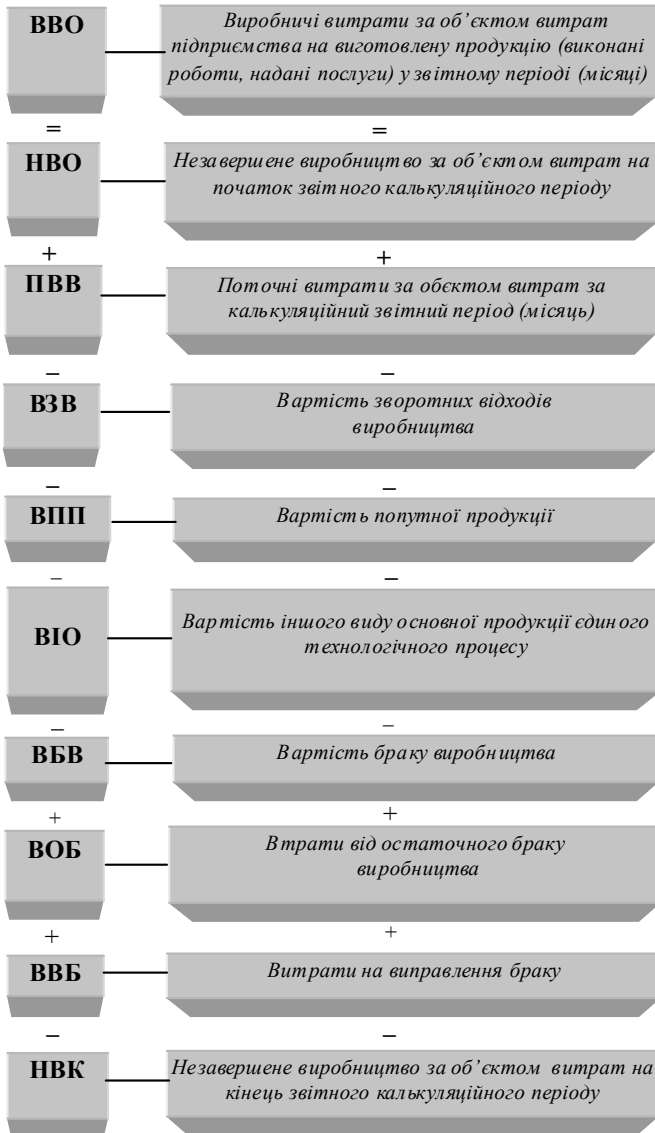


Рис. 3.3.4. Модель формування виробничих витрат за об'єктами обліку

При використанні виробничих запасів оцінка їх здійснюється за одним з таких методів (табл. 3.3.1).

Таблиця 3.3.1

*Характеристика методів оцінки вибуття виробничих запасів*

Методи оцінки вибуття запасів	Суть методу
1	2
1. Ідентифіковані собівартості відповідної одиниці запасів	Застосовують для оцінки запасів, що відпускаються на виконання за спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, що не замінюють одне одного. При цьому ведуть облік фактичної собівартості кожної одиниці запасів
2. Середньозваженої собівартості	Передбачає розрахунок вартості одиниці запасів виходячи із середніх цін. Оцінку проводять за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця (ВПЗ) і вартості отриманих у звітньому місяці запасів (ВОЗ) на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця (КЗП) і отриманих у звітньому місяці запасів (КЗО), тобто $(ВПЗ + ВОЗ) / (КЗП + КЗО)$
3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО – FIFO – “first in, first out” “першим прийшов, першим вибув”)	Запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображенні в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж або будь-яке інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
4. Нормативних затрат	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановленні підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Норми затрат і ціни в нормативній базі слід регулярно перевіряти і переглядати, щоб максимально наблизити нормативні затрати до фактичних
5. Ціни продажу	Цей метод можуть застосовувати підприємства роздрібною торгівлі (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані), які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів (СРТ) визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів (ВРТ) і сумою торговельної націнки за ці товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари розраховують як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки одержують поділивши суму залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця (НТП) і торговельних націнок у продажній вартості отриманих у звітньому місяці товарів (НТО) на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця (ВПП) і продажною (роздрібною) вартості отриманих у звітньому місяці товарів (ВПО). Наведено все це в одній формулі: $СРТ = ВРТ - [ВРТ \times (НТП + НТО) / (ВПП + ВПО)]$



Оцінка виробничих запасів та формування витрат за методом ідентифікованої собівартості може застосовуватись у випадку виконання спецзамовлень і проектів, а також при невеликій номенклатурі виробничих запасів. Він передбачає визначення витрат за кожною конкретною одиницею використаних виробничих запасів. Очевидно, що цей метод зручно застосувати при використанні дорогих виробничих запасів. Також (як необхідна умова) кожна одиниця запасів повинна бути забезпечена ідентифікаційним серійним номером. Головною перевагою методу ідентифікації є те, що вартість використаних виробничих запасів та їх залишки визначаються за фактичною вартістю. Але в результаті використання даного методу однакові виробничі запаси мають різну вартість. Це не завжди зручно. В залежності від того, які виробничі запаси використано, може коригуватись прибуток (що є перевагою). Проте, на практиці можливість застосування цього методу обмежена з причини різноманітності номенклатури і великої кількості однакових виробничих запасів.

*Приклад.* Використання виробничих запасів при виготовленні продукції за спеціальним замовленням характеризується даними в табл. 3.3.2.

Таблиця 3.3.2

*Визначення вартості використаних виробничих запасів на виконання спеціального замовлення методом ідентифікованої собівартості одиниці запасів*

№ з/п	Показники	Ідентифікований код виробничих запасів	Од. виміру	Кількість	Облікова ціна одиниці, грн.	Загальна сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7=5x6
1	Залишок виробничих запасів на початок звітнього місяця (квітень): <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки</li> <li>• цвяхи</li> </ul> Усього залишок на початок звітнього місяця	205001 205010	м <sup>3</sup> кг  х	7,0 150  х	1504,00 20,50  х	10528,00 3075,00  13603,00
2	Придбано виробничих запасів у звітньому місяці (квітень): <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки</li> <li>• цвяхи</li> </ul> Усього придбано	205002 250011	м <sup>3</sup> кг	5,3 45	1609,50 25,60	8530,40 1152,00 9682,40
3	Витрачено виробничих запасів на спеціальне замовлення у квітні місяці <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки</li> <li>• цвяхи</li> </ul>	205001 205010	м <sup>3</sup> кг	4,0 100	1504,00 20,50	6016,00 2050,00

Продовження табл. 3.3.2

1	2	3	4	5	6	7
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки</li> <li>• цвяхи</li> </ul> Усього витрачено	205002 205011	м <sup>3</sup> кг х	1,2 15 х	1609,50 25,60 х	1931,04 384,00 10381,40
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітного(квітня) місяця: <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки</li> <li>• цвяхи</li> <li>• дошки</li> <li>• цвяхи</li> </ul> Усього залишок на кінець звітного місяця	205002 205011 205001 205010	м <sup>3</sup> кг м <sup>3</sup> кг х	4,1 30 3 50 х	1609,50 25,60 1504,00 20,50 х	6599,00 768,00 4512,00 1025,00 12904,00

За даними табл. 3.3.2 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства на спеціальне замовлення в сумі 10381,40 грн. (6016,00 + 2050,0 + 1931,40 + 384,00).

Оцінка виробничих запасів за методом ФІФО (від англ. first – in, first – out) означає списання їх у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство. Таким чином, при вибутті виробничих запасів будуть спочатку списуватись запаси, що надійшли раніше (за тією вартістю, за якою вони надійшли). У літературі зустрічається таке визначення цього методу, як перший прийшов – перший пішов. Інакше кажучи, цей метод передбачає, що виробничі запаси, які надійшли першими, використовуються у першу чергу. Метод ФІФО логічно застосувати до таких виробничих запасів, як фрукти, овочі, інші продукти харчування, коли перші продукти, що надійшли, повинні використовуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від псування.

При застосуванні методу ФІФО виробничі запаси, які знаходяться у залишку на кінець звітного періоду формуються із запасів, що надійшли останніми. Таким чином, оцінка виробничих запасів на кінець звітного періоду буде наближена до їх реальної вартості, що справедливо в умовах інфляції (а в Україні спостерігається постійне зростання вартості придбання сировини, товарів та інших запасів). У свою чергу, менша вартість використаних виробничих запасів буде формувати більший прибуток.

Цей метод досить простий та запобігає можливості маніпулювання прибутком, а також забезпечує відображення у залишку суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Проте недоліком методу є відображення нереальних (занижених) витрат, що призводять до невинного завищення прибутку. У зв'язку з цим застосування методу ФІФО в умовах зростання цін буде сприяти збільшенню прибутку (це не вигідно для підприємства при визначенні дивідендів та податку на прибуток, але при цьому сам прибуток, а також запаси, відображені у

залишку, будуть вищими, що є позитивним моментом при необхідності залучення інвестора, при намірах отримати кредит або інших ситуаціях, коли необхідно завищити показники результату діяльності).

Отже, оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що виробничі запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто виробничі запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

*Приклад.* Використання виробничих запасів при виготовленні продукції характеризується даними в табл. 3.3.3.

Таблиця 3.3.3

*Визначення вартості використаних виробничих запасів за методом ФІФО*

№ з/п	Показники	Од. виміру	Кількість	Облікова ціна одиниці, грн.	Загальна сума, грн.
1	2	3	4	5	6=4x5
1	Залишок виробничих запасів на початок звітного місяця (квітень): <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки – (17.03)</li> <li>• цвяхи – (26.03)</li> </ul> Усього залишок на початок звітного місяця	м <sup>3</sup> кг	7,0 150	1504,00 20,50	10528,00 3075,00 13603,00
2	Придбано виробничих запасів у звітному місяці (квітень): <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки – 7.04.</li> <li>• дошки – 21.04.</li> <li>• цвяхи – 4.04.</li> <li>• цвяхи – 26.04.</li> </ul> Усього придбано	м <sup>3</sup> м <sup>3</sup> кг кг	5,3 4,7 45 50	1609,50 1819,60 25,60 29,70	8530,40 8552,10 1152,00 1485,00 19719,50
3	Витрачено виробничих запасів у звітному місяці: <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки – 17.03.</li> <li>• цвяхи – 26.03.</li> <li>• дошки – 7.04.</li> <li>• цвяхи – 4.04.</li> <li>• цвяхи – 26.04</li> </ul> Усього витрачено	м <sup>3</sup> кг м <sup>3</sup> кг кг	7,0 150 4,0 45 20	1504,00 20,50 1609,50 25,60 29,70	10528,00 3075,00 6438,00 1152,00 594,00 21787,00
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітного місяця (квітень): <ul style="list-style-type: none"> <li>• дошки – 7.04</li> <li>• дошки – 21.04</li> <li>• цвяхи – 26.04</li> </ul> Усього залишок на кінець звітного місяця	м <sup>3</sup> м <sup>3</sup> кг	1,3 4,7 30	1609,50 1819,60 29,70	2092,40 8552,10 891,00 11535,50

За даними табл. 3.3.3 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 21787,00 грн. (10528,00+3075,00+6438,00+1152,00+594,00).

Оцінка виробничих запасів та формування витрат за методом середньозваженої собівартості передбачає розрахунок вартості виробничих запасів виходячи із середніх щомісячних цін. Ціни визначаються за кожною обліковою одиницею виробничих запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів. Таким чином, застосування методу середньозваженої собівартості полегшує роботу і не вимагає детальних розрахунків за кожним надходженням і використанням виробничих запасів. Окрім того, слід відмітити, що собівартість запасів, розрахована за цим методом, буде залежати від купівлі запасів за вищою ціною в кінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих виробничих запасів (куплених у кінці місяця) у загальній сумі середньозважена ціна буде вище, а, відповідно, і собівартість використаних запасів збільшиться (що буде сприяти зниженню прибутку і, відповідно, формуванню фонду дивідендів та податку на прибуток).

Отже, оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній обліковій одиниці виробничих запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

$$ОЦЗ = (ВВП + ВВМ) : (КВП + КВМ),$$

де ОЦЗ – облікова ціна виробничих запасів за одиницю в календарному місяці; ВВП – вартість залишків виробничих запасів на початок календарного місяця; ВВМ – вартість виробничих запасів, що надійшли за календарний місяць; КВП – залишок виробничих запасів в натуральних одиницях виміру на початок календарного місяця; КВМ – кількість виробничих запасів, що надійшли за календарний місяць.

*Приклад.* Використання виробничих запасів при здійсненні господарської діяльності характеризується даними в табл. 3.3.4.

Таблиця 3.3.4

*Визначення вартості використаних виробничих запасів методом середньозваженої собівартості*

№ з/п	Показники	Од. виміру	Кількість	Облікова ціна, грн	Загальна сума, грн
1	2	3	4	5	6=4x5
1	Залишок виробничих запасів на початок звітного місяця (квітень):				
	• дошки	м <sup>3</sup>	7,0	1504,0	10528,00
	• цвяхи	кг	150	20,50	3075,00
	Усього залишок на початок звітного місяця	х	х	х	1360,30

Продовження табл. 3.3.4

1	2	3	4	5	6
2	Придбано виробничих запасів у звітному місяці (квітень): • дошки • цвяхи Усього придбано	м <sup>3</sup> кг х	5,3 45 х	1609,50 25,60 х	8530,40 1152,00 9682,40
3	Витрачено виробничих запасів у квітні місяці • дошки • цвяхи Усього витрачено	м <sup>3</sup> кг х	8,2 116 х	1549,50 21,70 х	12705,90 2517,20 15223,10
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітнього місяця (квітень): • дошки • цвяхи Усього залишок на кінець звітнього місяця	м <sup>3</sup> кг х	4,1 79 х	1549,50 21,70 х	6352,5 1709,8 8062,3

Середньозважена собівартість запасів складає:

- дощок =  $\frac{7,0 \times 1504,00 + 5,3 \times 1609,50}{7,0 + 5,3} = 1549,50$  грн.;
- цвяхів =  $\frac{150 \times 20,50 + 45 \times 25,60}{150 + 45} = 21,70$  грн.

За даними табл. 3.3.4 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, в сумі 15223,10 грн. (12705,90 + 2517,20).

При визначенні на підприємстві вартості виробничих запасів за плановими цінами з послідовним їх коригуванням до середньозваженої фактичної собівартості, витрати підприємства, у зв'язку з використанням сировини і матеріалів, розраховуються наступним чином:

$$\text{ФВЗ} = \text{КВЗ} \times \text{ПУЗ} + [(\text{ВВП} - \text{ВПП}) + (\text{ВВМ} - \text{ВПМ})] : (\text{КВП} + \text{КВМ}) \times \text{КВЗ},$$

де ПУЗ – планові ціни на виробничі запаси; КВЗ – кількість використаних виробничих запасів; ВПП – вартість залишків виробничих запасів за плановими цінами на початок календарного місяця; ВПМ – вартість виробничих запасів за плановими цінами, що надійшли за календарний місяць.

Оцінка витрат від використання виробничих запасів за плановими цінами (Кв × Пц) дозволяє здійснити порівняння фактичних витрат з розрахунковими витратами за планом.

Оцінка виробничих запасів та формування витрат за методом нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством, з урахуванням нормальних рівнів використання матеріальних цінностей, праці,

виробничих потужностей і діючих цін.

Нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Можна застосовувати фактичний рівень виробництва, якщо він наближається до нормальної потужності.

Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми витрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка матеріалів за нормативною собівартістю здійснюється у разі стабільності цін на ці матеріали.

Цей метод найбільш застосовуваний на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), які здійснюють масове і серійне виробництво різноманітної і складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів.

Метод нормативних затрат сприяє використанню досягнень науково-технічного прогресу, впровадженню прогресивних норм витрат, здійсненню діючого контролю за рівнем витрат на виробництво, виявленню резервів зниження собівартості продукції, оперативному керівництву виробництвом.

Слід зазначити, що при застосуванні методу нормативних затрат можуть виникнути наднормативні витрати. В такому випадку їх треба списувати не на виробничу собівартість виробленої продукції (робіт, послуг), а на собівартість реалізованої продукції.

*Приклад.* Використання виробничих запасів при виготовленні продукції характеризується даними в табл. 3.3.5.

Таблиця 3.3.5

*Визначення вартості використаних виробничих запасів методом нормативних затрат*

№ з/п	Показники	Од. виміру	Кількість	Нормативна ціна одиниці, грн.	Нормативна вартість, грн.	Наднормативна вартість, грн.	Загальна сума, грн.
1	2	3	4	5	6=4x5	7=8-6	8
1	Залишок виробничих запасів на початок звітного місяця: • дошки • цвяхи Усього залишок на початок звітного місяця	м <sup>3</sup> кг	7 150	1400,00 20,00	9800,00 3000,00	561,40 126,80	10361,40 3126,80
		х	х	х	12800,00	688,20	13488,20
2	Придбання виробничих запасів у звітному місяці: • дошки	м <sup>3</sup> кг	5 60	1400,00 20,00	7000,00 1200,00	321,70 194,90	7321,70 1394,90

Продовження табл. 3.3.5

1	2	3	4	5	6	7	8
	• цвяхи Усього придбано	x	x	X	8200,00	516,60	8716,60
3	Витрачено виробничих запасів:						
	• дошки	м <sup>3</sup>	10	1400,00	14000,00	x	14000,00
	• цвяхи	кг	180	20,00	3600,00	x	3600,00
	Усього витрачено	x	x	x	x	x	17600,00
4	Списано наднормативну вартість виробничих запасів:						
	• дошки					735,90	735,90
	• цвяхи					275,70	275,70
	Усього списано	x	x	x	x	1011,60	1011,60
5	Залишок виробничих запасів на кінець звітнього місяця:						
	• дошки	м <sup>3</sup>	2	1400,00	2800,00	147,20	2947,20
	• цвяхи	кг	30	20,00	600,00	46,00	646,00
	Усього залишок на кінець звітнього місяця	x	x	x	340,00	193,20	3593,20

За даними таблиці 3.3.5 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 17600,0 грн. (14000,0+3600,0) та собівартість реалізованої продукції в частині наднормативної вартості використаних виробничих запасів – 1011,60 грн. (735,90 + 275,70).

Наднормативна вартість використаних виробничих запасів розраховується наступним чином:

$$НВВ = (ННЗ + ННП) : (НВЗ + НВП) \times НВР,$$

де НВВ – наднормативна вартість використаних виробничих запасів; ННЗ – наднормативна вартість залишків виробничих запасів на початок звітнього періоду; ННП – наднормативна вартість придбаних виробничих запасів; НВЗ – нормативна вартість залишків виробничих запасів на початок звітнього періоду; НВП – нормативна вартість придбаних виробничих запасів; НВР – нормативна вартість використаних виробничих запасів.

Наднормативна вартість використаних виробничих запасів складає:

- дошок  $\frac{561,40 + 321,70}{9800,00 + 7000,00} \times 1400,00 = 735,90$  грн.

- цвяхів  $\frac{126,80 + 194,90}{3000,00 + 1200,00} \times 3600,00 = 275,70$  грн.

Водночас, метод оцінки виробничих запасів за нормативними цінами дозволяє формувати внутрішній економічний механізм господарювання на принципах купівлі-продажу продукції, робіт, послуг структурними підрозділами підприємства.

Метод оцінки запасів за ціною продажу використовується підприємствами для визначення собівартості реалізованих товарів (виробничих запасів) та формування внутрішніх цін, як інструмента економічних відносин між підрозділами підприємства, між останніми і апаратом управління.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгівельної націнки на ці товари. Сума торгівельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгівельної націнки. Середній відсоток торгівельної націнки визначається діленням суми залишку торгівельних націнок на початок звітного місяця і торгівельних націнок у продажній вартості, одержаних у звітному місяці товарів, на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості, одержаних у звітному місяці товарів.

*Приклад.* Реалізація товарів на підприємстві характеризується даними в табл. 3.3.6.

Таблиця 3.3.6

*Методика визначення собівартості реалізованих товарів*

Показники	Собівартість, грн.	Торгівельна націнка до собівартості товарів		Продажна вартість, грн.	Торгівельна націнка в продажній вартості	
		%	грн.		грн.	%
1	2	3	4=2x3:100	5=2+4	6	7=6:5x100
Залишок товарів на початок місяця	25150,00	40,0	10060,00 (ТНЗ)	35210,00 (ПВЗ)	10060,00	28,6
Придбано товарів	37120,00	42,6	15820,00 (ТНП)	52940,00 (ТВП)	15820,00	30,0
Продано товарів	41168,29 (СПТ)	41,6	17110,71	58279,00 (ПВТ)	17110,71	29,3
Залишок товарів на кінець місяця	21101,71	41,6	8769,29	29871,00	8769,29	29,3

Для визначення собівартості проданих товарів здійснюють наступний розрахунок:

$$\begin{aligned}
 \text{СПТ} &= \text{ПВТ} - [\text{ПВТ} \times (\text{ТНЗ} + \text{ТНП}) : (\text{ПВЗ} + \text{ПВП})] \\
 \text{Ср} &= 58279,00 - [58279,00 \times (10060,00 + 15820,00) : \\
 &\quad (35210,00 + 52940,00)] = 41168,29 \text{ грн.}
 \end{aligned}$$

За методом ціни продажу можуть формуватись витрати структурних підрозділів підприємства при передачі їм для господарської діяльності



виробничих запасів.

*Приклад.* Використання виробничих запасів госпрозрахунковим підрозділом підприємства при здійсненні господарської діяльності характеризується даними в табл. 3.3.7.

Таблиця 3.3.7

*Визначення вартості використаних виробничих запасів методом ціни продажу*

№ з/п	Показники	Найменування виробничих запасів	
		дошки	цвяхи
1	Одиниця виміру	м <sup>3</sup>	кг
2	Використання виробничих запасів:		
2.1.	• кількість	17	250
2.2.	• нормативна ціна для структурного підрозділу, грн.	1800,0	28,0
2.3.	• нормативна вартість, грн. (п. 2.1 x п. 2.2)	30600,0	7000,0
2.4.	• націнка, %	40,0	40,0
2.5.	• сума націнки, грн. (п. 2.3 x п. 2.4) : 100	12240,0	2800,0
2.6.	• витрати структурного підрозділу для розрахунку його доходу, грн. (п. 2.3 + п. 2.5)	42840,0	9800,0
2.7.	• собівартість одиниці виробничих запасів по підприємству, грн.	1871,9	27,5
2.8.	• сума витрат для розрахунку виробничої собівартості, грн. (п. 2.1 x п. 2.7)	31822,3	6875,0

За даними таблиці 3.3.7 витрати структурного підрозділу для формування його доданої вартості визначаються за нормативними цінами у відповідності до прийнятої моделі внутрішнього економічного механізму підприємства. Нормативна вартість використаних виробничих запасів становить:

- дощок –  $17 \times 1800,0 = 30600,0$  грн.
- цвяхів –  $250 \times 28,0 = 7000,06$  грн.

Для покриття загальногосподарських витрат (адміністративних, на постачання, інших операційних тощо) на виробничі запаси здійснюється націнка 40 %. Додана вартість, створена структурним підрозділом, визначається за нормативними цінами щодо виробничих запасів, збільшеними на відсоток націнки:

- дощок –  $30600,0$  грн. +  $(30600,0 \times 40 : 100) = 42840,0$  грн.
- цвяхів –  $700,00$  грн. +  $(700,00 \times 40 : 100) = 9800,0$  грн.

Отже, витрати структурного підрозділу складають –  $52640,0$  грн. ( $42840,0 + 9800,0$ ).

Сума витрат для розрахунку виробничої собівартості продукції структурного підрозділу буде визначатися за фактичною вартістю (собівартістю) виробничих запасів:

- дощок –  $17 \text{ м}^3 \times 1871,9 = 3182,23$  грн.
- цвяхів –  $250 \text{ кг} \times 2,75 = 687,50$  грн.

Загальна сума витрат від використання виробничих запасів для розрахунку виробничої собівартості продукції підприємства становить: 3182,23 грн. + 687,50 грн. = 3869,73 грн.

На собівартість виробничих запасів впливає сума транспортно-заготівельних витрат, яка може включатися безпосередньо у вартість окремих видів виробничих запасів при їх придбанні або узагальнюватися на протязі місяця окремо загальною сумою.

Якщо сума транспортно-заготівельних витрат не включається безпосередньо до собівартості придбаних виробничих запасів, а узагальнюється окремо, вона щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на об'єктах вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Для визначення транспортно-заготівельних витрат в частині використаних виробничих запасів здійснюють наступний розрахунок:

$$ТТВ = \left( \frac{ТТЗ + ТТП}{ВЗС + ВПС} \right) \times ВВЗ$$

*Приклад.* Використання виробничих запасів на підприємстві характеризується даними, наведеними в табл. 3.3.8.

Таблиця 3.3.8

*Методика визначення транспортно-заготівельних витрат на використані виробничі запаси*

Показники	Собівартість, грн.	Транспортно-заготівельні витрати, грн.	Вартість, грн.
1	2	3	4=2+3
Залишок виробничих запасів на початок місяця	30150,00 (ВЗС)	1790,00 (ТТЗ)	31940,00
Придбано виробничих запасів	52115,00 (ВПС)	4637,00 (ТТП)	56752,00
Використано виробничих запасів структурним підрозділом	62219,00 (Вв)	4860,89 (ТТВ)	67079,89
Залишок виробничих запасів на кінець місяця	20046,00	1566,11	21621,11

Сума транспортно-заготівельних витрат, що припадає на виробничі запаси, використані структурним підрозділом, складає 4860,89 грн.

Загальна сума витрат від використання виробничих запасів

структурним підрозділом становить 67079,89 грн. (62219,00 + 4860,89).

$$ТТВ = \left( \frac{1790,00 + 4637,00}{3150,00 + 52115,00} \right) \times 62219,89 = 4860,89 \text{ грн.}$$

Отже, методи оцінки виробничих запасів при формуванні витрат впливають на виробничу собівартість, валовий прибуток, податок на прибуток, чистий прибуток та дивідендну політику підприємства. Зокрема:

- при використанні методу середньозваженої собівартості чистий прибуток набуває середнього значення, що найповніше відповідає його фактичній величині;
- при використанні методу FIFO вартість залишку виробничих запасів найбільш наближена до їх поточної ринкової вартості, а собівартість реалізованої продукції знижується, що призводить до максимального значення чистого прибутку;
- при застосуванні методу ідентифікованої собівартості конкретної партії виробничих запасів підприємство має можливість регулювати свій прибуток шляхом використання найдорожчих або найдешевших одиниць виробничих запасів.

Для оцінки рівня господарювання центрів відповідальності (витрат) підприємства використовуються внутрішні ціни, за якими підрозділи передають один одному виробничі запаси, продукцію, надають послуги та виконують роботи. Ніякі реальні витрати при цьому не формуються. Основна мета внутрішніх цін – забезпечити найбільш ефективне функціонування системи управління структурними підрозділами підприємства та самостійне формування ними доданої вартості.

## 2. Витрати, пов'язані з використанням необоротних активів

Визначення витрат підприємства, пов'язаних з використанням необоротних активів, здійснюють шляхом розрахунку амортизації, тобто розподілу вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації) та формуванням витрат на їх ремонт і поліпшення.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1. Прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

2. Зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

3. Прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума

амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

4. Кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

5. Виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

6. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Амортизація на земельні ділянки і природні ресурси не нараховується. Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого.

Інформація щодо можливих методів амортизації по відношенню до окремих об'єктів наведена в табл. 3.3.9.

Таблиця 3.3.9

*Інформація щодо методів амортизації за об'єктами необоротних активів*

Методи амортизації	Номер групи основних засобів та інших необоротних активів															
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14	15	16		
Прямолінійний									X	X						
Зменшення залишкової вартості								X	X	X	X	X	X			
Прискореного зменшення залишкової вартості	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
Кумулятивний								X	X	X	X	X	X			
Виробничий									X	X						
50%/50%	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X		
100%	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X		

Для визначення суми амортизації (витрат) можливо використати наступні математичні розрахунки.

1. Прямолінійний метод

$$РСА = (ПВО - ЛВО) : КВО, \text{ або } 1 : КВО \times ВОА, \text{ або } ВОА : КВО, \\ \text{ або } НАО \times ВОА;$$

$$НАО = 1 : КВО$$

2. Метод зменшення залишкової вартості

$$РСА = 1 - \sqrt[\text{КВО}]{ЛВО : ПВО} \times ЗВО,$$

$$\text{ або } НАО \times ЗВО$$

$$НАО = 1 - \sqrt[\text{КВО}]{ЛВО : ПВО}$$

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості

$$РСА = 1 : КВО \times КПЗ \times ЗВО, \text{ або } НАО \times ЗВО;$$

$$КПЗ = 2; \text{ НАО} = 1 : КВО \times КПЗ$$

4. Кумулятивний метод

$$РСА = (ПВО - ЛВО) \times (КВО - КРЕ) : [КВО \times (КВО + 1)] : 2, \\ \text{ або } НАО \times ВОА$$

$$НАО = ЧРВ : СРВ$$

5. Виробничий метод:

$$МСА = (ПВО - ЛВО) : НОП \times ОДМ,$$

$$\text{ або } ВОА : НОП \times ОДМ,$$

$$\text{ або } НАО \times ОДМ$$

$$НАО = (ПВО - ЛВО) : НОП.$$

При використанні методів нарахування амортизації основних засобів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості і кумулятивного щомісячна сума амортизації визначається за розрахунком:

$$МСА = РСА : 12,$$

де РСА – річна сума амортизації; МСА – місячна сума амортизації; ПВО – первісна вартість об'єкта; ЛВО – ліквідаційна вартість об'єкта; КВО – очікуваний термін корисного використання об'єкта; ВОА – вартість об'єкта, що підлягає амортизації; НАО – норма амортизації на рік (при виробничому методі – на одиницю продукції, робіт, послуг); ЗВО – залишкова (балансова) вартість; КПЗ – коефіцієнт прискореного зменшення залишкової вартості; КРЕ – кількість років експлуатації об'єкта; НОП – нормативний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство передбачає створити, використовуючи об'єкт; ОДМ – місячний обсяг продукції (робіт, послуг), який виготовлений (виконаний) з використанням об'єкта; ЧРВ – число років, що залишається до кінця терміну використання об'єкта; СРВ – сума років терміну використання об'єкта.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, установленого підприємством, але не менше мінімально допустимого строку для податкового обліку, помісячно, починаючи з місяця, що настає за

місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Базою для фактичного нарахування амортизації є основні засоби, які відображаються в обліку підприємства на початок року. Підсумок місячної амортизації за розрахунком станом 31.12 кожного року та розрахунком за січень (об'єкти з виробничим методом амортизації, 50%/50% і 100%) формує загальні витрати підприємства від амортизації за січень місяць наступного року.

Щомісяця, окремо січень і наступні місяці на підставі розрахунків складають відомості нарахованої амортизації для формування витрат за об'єктами господарської діяльності.

Місячну суму амортизації в наступні місяці коригують за змінами в складі основних засобів протягом минулого місяця. При цьому до нарахованої амортизації за попередній місяць додають суму амортизації на основні засоби, що надійшли, і віднімають суму амортизації на основні засоби, що вибули.

Для визначення амортизаційних відрахувань за об'єктами основних засобів з виробничим методом нарахування амортизації складають щомісяця окремий розрахунок.

Сума амортизації за поточний місяць (АПМ) розраховується наступним чином:

$АПМ = АММ - АВМ - АМП - ПВМ - АСМ + АВП + АПП + ПВП + АНП$

де АММ – амортизація за минулий місяць; АВМ – амортизація нарахована за виробничим методом в минулому місяці; АМП – амортизація минулого місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВМ – амортизація минулого місяця за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АСМ – амортизація за об'єктами що вибули в минулому місяці, щодо яких призупинено нарахування амортизації, а також об'єктів вартість яких повністю амортизувалися; АВП – амортизація нарахована з виробничим методом в поточному місяці; АПП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АНП – амортизація за об'єктами що надійшли в минулому місяці і за об'єктами щодо яких поновлено нарахування амортизації.

Для організації управлінського обліку нарахування амортизації можливо використати систему розрахунків наведену в табл. 3.3.10 – 3.3.16.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із їх ремонтом та поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання

Таблиця 3.3.10

Розрахунок амортизації об'єктів необоротних активів, наявних на 31.12.201\_ року (крім об'єктів з виробничим методом нарахування амортизації) та розподіл її за центрами відповідальності

Об'єкти основних засобів		Вартість об'єкта, грн.				Знос, грн.	Строк корисного використання об'єкта, місяців			Річна сума амортизації, грн.	Місячна сума амортизації, грн.	Шифр центру відповідальності
назва	шифр	первісна (переоцінена)	залишкова (балансова)	ліквідаційна	амортизаційна		нормативний	фактичний	очікуваний			
1	2	3	4	5	6=3-5	7=3-4	8	9	10=8-9	11	12=11:(12)	13
												231001

Примітка. Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за центрами відповідальності

Таблиця 3.3.11

Розрахунок амортизації об'єктів необоротних активів, які стали придатні для корисного використання і вибувших у \_\_\_\_\_ 201\_ року (місяць)

Об'єкти основних засобів		Зміни за об'єктами основних засобів										Місячна сума амортизації, грн.		Шифр центру відповідальності
назва	шифр	що надійшли				Річна сума амортизації, грн.	що вибули (закінчився строк амортизації)				знос, грн.	збільшення (+) за об'єктами, що надійшли	зменшення (-), за вибувшими об'єктами	
		вартість, грн.			строк корисного використання, міс.		вартість, грн.							
		первісна	ліквідаційна	амортизаційна				первісна	залишкова (балансова)	амортизаційна	ліквідаційна			
1	2	3	4	5=3-4	6	7	8	9	10	11=8-10	12=8-9	13=7:(12)	14	15
														231001

Примітка. Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за центрами відповідальності

Таблиця 3.3.12

Розрахунок амортизаційних відрахувань об'єктів необоротних активів за виробничим методом нарахування амортизації у \_\_\_\_\_ 201\_ року  
(місяць)

Об'єкти основних засобів		Ставка амортизації на одиницю продукції, робіт, послуг	Обсяг продукції, робіт, послуг за місяць	Сума амортизації, грн.	Шифр центру відповідальності
назва	шифр				
1	2	3	4	5=3x4	6
					231001

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром відповідальності.

Таблиця 3.3.13

Розрахунок амортизаційних відрахувань об'єктів необоротних активів за спрощеними методами у \_\_\_\_\_ 201\_ року  
(місяць)

Об'єкти необоротних активів		Вартість об'єкта, грн.			Сума амортизації об'єктів за спрощеними методами			Шифр центру відповідальності
назва	шифр	первісна	ліквідаційна	амортизаційна	50%		100 %	
					надійшли (+, -)	вибули (+, -)		
1	2	3	4	$5 = \frac{3}{4}$	$6 = 5 : (2)$	$7 = 5 : (2)$	8 = 5	9
								231001

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром відповідальності.

Таблиця 3.3.14

Відомість нарахування амортизації за січень місяць 201\_ року

Центри відповідальності		Нараховано амортизації за розрахунком, грн.				
назва	шифр	наявних об'єктів на 31.12	за січень місяць щодо об'єктів необоротних активів за методами нарахування амортизації			разом
			виробничим	50 %	100 %	
1	2	3	4	5	6	7= 3+4 +5+6
	231001					

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром відповідальності.

Таблиця 3.3.15

Відомість нарахування амортизації за \_\_\_\_\_ місяць  
(крім січня місяця) 201\_ року

Центри відповідальності		Нараховано амортизації за минулий місяць, крім об'єктів за виробничим і спрощеними методами, грн	Коригування нарахованої амортизації				Нараховано амортизації у звітному місяці, грн.
назва	шифр		надійшли (+)	вибули (-)	за методом		
					спрощеними	виробничим	
1	2	3	4	5	6	7	8=3+4-5+6+7
	231001						

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром відповідальності.



Таблиця 3.3.16

Розподіл амортизації за об'єктами калькуляції центру  
відповідальності \_\_\_\_\_ у \_\_\_\_\_ місяці 201\_ року

Шифр центру відповідальності	Сума нарахованої амортизації	Об'єкти калькуляції	База для розподілу амортизації	Коефіцієнт розподілу	Сума амортизації, грн.
1	2	3	4	$5=2 : 4$	$6 = 4 \times 5$
					231000

об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

При розрахунку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів необхідно звернутися до наступних визначень:

- *поточний ремонт* виконується при необхідності усунення дрібних неполадок і попередження прогресуючого фізичного спрацювання поза технологічним процесом з використанням запасних частин, деталей, вузлів та інших матеріалів.

- *капітальний ремонт* вимагає великих одночасних витрат для відновлення нормального фізичного стану об'єкта шляхом заміни конструктивних елементів основних засобів.

- *модернізація* (фр. *moderniser* – новітній, сучасний) – часткове вдосконалення конструкції та заміна застарілого устаткування (машин, обладнання та ін.), технології виробництва, технічне й технологічне переоснащення підприємств.

- *модифікація* (лат. *modificatio* – зміна) – 1) прогресивні зміни, перетворення виробництва, технології, продукції, що виробляється, створення кращого варіанта, нової моделі; 2) вивідринена модель виробу, машини.

- *реконструкція* – перебудова (перетворення) основних засобів, техніки і технології на підприємстві з метою підвищення рівня та поліпшення якості продукції, що випускається, освоєння нових товарів.

Повністю відносяться до складу витрат звітного періоду витрати на технічний догляд і консервування основних засобів.

*Технічний догляд і обслуговування основних засобів* є складовою частиною технологічного процесу і передбачає виконання робіт на працюючих об'єктах по підтриманню їх в робочому стані, для забезпечення процесу господарської діяльності.

*Консервація основних засобів підприємств* – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш як три роки) зберігання

основних засобів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.

Витрати звітного періоду на ремонт та поліпшення основних засобів розподіляються наступним чином:

$$ВЗП \leq БВЗ \times 0,1$$

$$ПВЗ > БВЗ \times 0,1,$$

де ВЗП – витрати на ремонт та поліпшення основних засобів звітного періоду; БВЗ – балансова вартість основних засобів на початок звітного періоду; ПВЗ – витрати на ремонт та поліпшення що збільшують первісну вартість основних засобів.

Суму витрат на ремонт і поліпшення основних засобів що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів необхідно ідентифікувати з конкретним об'єктом і відносити на збільшення його балансової вартості.

3. Витрати на оплату праці – визначаються шляхом множення обсягів, виконаних робіт (продукції, робіт, послуг, господарській операцій, затрат праці) на розцінку.

$$ВОП = ОНД \times ЗПГ \times РПО; \text{ ВОП} = ОНД \times РОП; \text{ ВОП} = ОВД \times РОД,$$

де ВОП – витрати на оплату праці; ОНД – обсяги господарської діяльності в натуральному виразі (кількість готової продукції, робіт, послуг, товарів); ЗПГ – затрати праці на одиницю готової продукції, робіт, послуг, товарів або господарську операцію, люд. год.; РПО – розцінка оплати праці на одиницю затрат праці, грн. коп.; РОП – розцінка оплати праці за одиницю продукції (робіт, послуг, товарів), господарську операцію, грн. коп.; ОВД – обсяги господарської діяльності у вартісному виразі, грн. коп.; РОД – розцінка оплати праці за одиницю обсягу господарської діяльності у вартісному виразі, грн. коп. за грн.

Розрахунок оплати праці залежить від її виду, форми і системи.

- пряма відрядна:

$$ВОП = ОВР \times РОП,$$

- відрядно-прогресивна:

$$ВОП = (ОРН \times РОН) + (ОРП \times РОЗ),$$

де ОРН – обсяги виконання робіт в межах норми; РОН – розцінка оплати праці за обсяг виконаних робіт в межах норми; ОРП – обсяг виконаних робіт понад норму; РОЗ – розцінка оплати праці за обсяг виконаних робіт понад норму.

- непряма відрядна:

$$ВОП = ОРО \times РОО,$$

де ОРО – обсяг виконаних робіт персоналом який обслуговує працівник; РОО – розцінка оплати праці для працівника за обсяг виконаних робіт персоналом.

- відрядно-преміювальна:

$$ВОП = (ОВР \times РОП) \times [(1 + ПДР : 100) + ПЗП \times (ОВР : ОРН - 1)],$$

де ПДР – розмір премії у % до розцінки за виконання умов преміювання (виконання норми виробітку); ПЗП – розмір премії за

кожний відсоток перевиконання умов преміювання (виконання норми виробітку); ОРН – норма виробітку.

- акордно-відрядна:

$$\text{ВОП} = \text{ОВР} \times \text{РДК},$$

де РДК – розцінка оплати праці з розрахунку калькуляції (домовленості) за обсяг виконаних робіт між замовником і працівником (колективом працівників) перед початком їх виконання.

- погодинна:

$$\text{ВОП} = \text{ВЧП} \times \text{РОГ},$$

де ВЧП – відпрацьований час працівником, годин; РОГ – розцінка за одиницю відпрацьовано часу.

- оплата праці з надбавками і доплатами:

$$\text{ВОП} = \text{ОВР} \times \text{РВР} + \text{НДО} + \text{ДДО},$$

де РВР – розцінка за виконані роботи; НДО – надбавки до розрахованої оплати за розцінками; ДДО – доплати до розрахованої оплати за розцінками і надбавками.

- колективна оплата праці:

$$\text{ВОП} = \text{ФОО} + \text{ФДО} + \text{ФЗВ},$$

де ФОО – фонд основної оплати праці; ФДО – фонд додаткової оплати праці; ФЗВ – фонд заохочувальних виплат.

- безтарифна оплата праці:

$$\text{ВОП} = \text{ОРБ} \times \text{РОБ}; \text{ОРБ} = \text{КРП} \times \text{КТУ} \times \text{ФВЧ},$$

де ОРБ – обсяг виконаних робіт працівником за кількістю балів; РОБ – розцінка оплати праці за один бал; КРП – кваліфікаційний рівень працівника в балах; КТУ – коефіцієнт трудової участі; ФВЧ – фактично відпрацьований час працівником, год.

- преміювання працівників:

$$\text{ВОП} = \text{ОПП} \times \text{РПП},$$

де ОПП – обсяг показника для преміювання; РПП – розцінка за формування показника для преміювання.

- резерв на виплату відпусток:

$$\text{ВРВ} = \text{ФФО} \times \text{РСВ}; \text{РСВ} = (\text{РВП} : \text{ВЧВ}) \times (1 + \text{РСС}),$$

де ВРВ – витрати на резерв відпусток; ФФО – фактично нарахований фонд оплати праці; РСВ – розмір ставки для формування резерву відпусток; РВП – середній розмір відпустки працівників, дні; ВЧВ – обсяг відпрацьованого часу який необхідний для одержання відпустки, дні; РСС – розмір ставки соціальних внесків.

4. Витрати на соціальні заходи, формуються шляхом нарахувань сум в залежності від розміру фактичних витрат на оплату праці працівників і визначених розмірів ставок.

$$\text{ВСЗ} = \text{ФОП} \times \text{РСС},$$

де ВСЗ – витрати на соціальні заходи; ФОП – фонд оплати праці; РСС – розмір ставки соціальних внесків.

5. Витрати на податкові платежі формуються шляхом множення величини об'єкта оподаткування на ставку

$$\text{ВПП} = \text{РОО} \times \text{СОО},$$

де ВПП – витрати підприємства на податкові платежі; РОО – величина об’єкта оподаткування; СОО – ставка оподаткування об’єкта.

6. Витрати пов’язані з собівартістю реалізації.

Собівартість реалізованих об’єктів господарської діяльності підприємств (СРО) – витрати прямо пов’язані із створенням реалізованих об’єктів:

$$\text{СРО} = \text{СПВ} \times \text{ОРО}$$

де СПВ – собівартість одиниці реалізованих об’єктів господарської діяльності за витратами виробництва і загальновиробничими витратами; ОРО – обсяг реалізованих об’єктів діяльності.

Витрати, що формують собівартість реалізованих об’єктів господарської діяльності визначаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких об’єктів.

При реалізації об’єктів діяльності їх оцінка для визначення собівартості одиниці реалізованих об’єктів за виробничими витратами (СПВ), здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці реалізованих об’єктів діяльності;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження реалізованих об’єктів діяльності (ФІФО);
- ціни продажу.

Ідентифікована собівартість (СПІ) при реалізації використовується за умови обліку кожної одиниці об’єктів діяльності за ознакою ідентифікації.

$$\text{СРО} = \text{СПІ} \times \text{ОРО}$$

Середньозважена собівартість одиниці реалізованих об’єктів діяльності підприємства (ССП) визначається щодо кожної одиниці діленням сумарної вартості залишку таких об’єктів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці об’єктів на сумарну кількість об’єктів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці об’єктів.

$$\text{СРО} = \text{ССП} \times \text{ОРО}$$

За методом ФІФО собівартість одиниці реалізованих об’єктів діяльності підприємства (СФП) визначається у тій послідовності, у якій вони створювались на підприємстві, тобто об’єкти, які першими реалізуються, оцінюються за собівартістю перших за часом створення.

$$\text{СРО} = \text{СФП} \times \text{ОРО}$$

Метод ціни продажу передбачає, що собівартість реалізованих об’єктів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості, одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку

товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібно) вартості одержаних у звітному місяці товарів:

$$CPO = ПВП - ПВП \times (НЗО + НОО) : (ПВЗ + ПВО)$$

де ПВП – продажна вартість проданих об’єктів; НЗО – націнка на залишок об’єктів на початок звітнього періоду; НОО – націнка на одержані об’єкти у звітному періоді; ПВЗ – продажна вартість залишку об’єктів на початок звітнього періоду; ПВО – продажна вартість одержаних об’єктів у звітному періоді.

#### 7. Витрати за резервом сумнівних боргів.

Сумнівний борг - поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

*Приклад.* Визначення величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості за даними спостережень.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2014 року підприємство для спостереження обрало період за останні півроку (липень - грудень 2014 року) (табл. 3.3.17.).

Коефіцієнт сумнівності (КСЗ) відповідної групи дебіторської заборгованості може визначатися за такою формулою:

$$КСЗ = (\square БДЗ : ДЗВ) : КМС$$

де БДЗ - фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за місяць обраного для спостереження періоду; ДЗВ - дебіторська заборгованість відповідної групи на кінець місяця обраного для спостереження періоду; КМС - кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Таблиця 3.3.17

*Результати спостережень за дебіторською заборгованістю підприємства*

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості* (грн.)			Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього місяця* (грн.)		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
Липень	600	800	950	20000	18000	17000
Серпень	-	400	700	22000	12000	14000
Вересень	750	500	-	15000	13000	14500
Жовтень	300	-	770	16000	12000	11000
Листопад	-	650	-	18000	11500	13000
Грудень	550	850	1400	17000	14000	16000
РАЗОМ	2200	3200	3820	х	х	х

\* Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

- першої -  $(600 : 20000 + 750 : 15000 + 300 : 16000 + 550 : 17000) : 6 = 0,022$  (2,2 %);
- другої -  $(800 : 18000 + 400 : 12000 + 500 : 13000 + 650 : 11500 + 850 : 14000) : 6 = 0,039$  (3,9 %);
- третьої -  $(950 : 17000 + 700 : 14000 + 770 : 11000 + 1400 : 16000) : 6 = 0,044$  (4,4 %).

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року має становити:

$$17000 \times 0,022 + 14000 \times 0,039 + 16000 \times 0,044 = 1624.$$

*Приклад.* Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості, за строками непогашення.

Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2014 року становить 966000 грн., з наступним розподілом за строками її непогашення:

1-ша група - 700000; 2-га група - 240000; 3-тя група - 26000.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2014 року становить 3020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2014 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки (табл. 3.3.18.).

Коефіцієнт сумнівності (КСЗ) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за такою формулою:

$$КСЗ = (\square \text{ БДЗ} : \square \text{ ДЗВ}),$$

де БДЗ - безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді; ДЗВ - дебіторська заборгованість відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Таблиця 3.3.18

*Результати спостережень за дебіторською заборгованістю підприємства*

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи* (грн.)			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.2011	2000000	50000	5000	1000	800	1000
31.12.2012	4000000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2013	6000000	100000	7000	3000	1000	1410
Разом	12000000	220000	15000	6000	2000	3000

\* Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості та періоди спостереження.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

групи 1 -  $6000 : 1200000 = 0,005$ ; групи 2 -  $2000 : 220000 = 0,009$ ; групи 3 -  $3000 : 15000 = 0,2$ .

Величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2014 року має становити:

$$700000 \times 0,005 + 240000 \times 0,009 + 26000 \times 0,2 = 10860.$$

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донарахувати ще 7840 грн. ( $10860 - 3020$ ) з включенням до витрат грудня 2014 року.

*Приклад.* Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2014 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 18000000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2014 року становить 1000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки (табл. 3.3.19.).

Таблиця 3.3.19

*Результати спостережень за господарською діяльністю підприємства*

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати, тис.грн.	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною, грн.
2011	8000	5000
2012	10000	7000
2013	15000	9000
Разом	33000	21000

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості становить  $0,0006$  ( $21000 : 33000000$ ).

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів за 2014 рік становить 10800 (18000000 x 0,0006).

Разом із залишком резерв сумнівних боргів на 31 грудня 2014 року становить 11800 (10800 + 1000).

*Приклад.* Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів.

На 31 грудня 2014 року в складі дебіторської заборгованості відображено борг ТОВ «Промінь» від 5 березня 2014 року, на суму 10000 грн. за реалізовані основні засоби. Підприємству стала відома інформація про порушення судом справи про банкрутство ТОВ «Промінь». На підставі цієї інформації погашення дебіторської заборгованості є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня 2014 року за дебіторською заборгованістю ТОВ «Промінь» має бути визнана в сумі 10000 грн., на таку саму суму створюється резерв з уключенням до витрат грудня 2014 року.

8. Витрати фінансової діяльності. При здійсненні фінансової діяльності у підприємства виникають витрати щодо сплати платежів за користування кредитом.

$$\text{ВКК} = \text{СКП} \times \text{РСП}$$

де ВКК – витрати за користування кредитом; СКП – сума кредиту; РСП – розмір ставки платежів за користування кредитом.

*Приклад.* 15.05.2014 року підприємству було надано кредит в сумі 15 тис. грн. під 23 % річних терміном погашення 23.07.2014 р. Визначити витрати підприємства, враховуючи те, що кредит був прострочений зі сплатою підвищеної ставки – 28 % річних та погашений 25.08.2014 року.

В період дії кредитної угоди підприємство понесло наступні витрати за користування кредитом:

Відсотки в межах договору:

За травень: з 15.05.14 р. по 31.05.14 р. включно  
 $15000,00 \times 23 \% \times 17 : 360 = 162,92$  грн.

За червень: з 01.06.14 р. по 30.06.14 р. включно  
 $15000,00 \times 23 \% \times 30 : 360 = 287,50$  грн.

За липень: з 01.07.14 р. по 23.07.14 р. включно  
 $15000,00 \times 23 \% \times 31 : 360 = 297,08$  грн.

За серпень: з 01.08.14 р. по 24.08.14 р. включно  
 $15000,00 \times 23 \% \times 24 : 360 = 230,00$  грн.

Всього відсотків: 977,50 грн.

Відсотки підвищеної ставки – 5 % (28–23);

За липень: з 24.07 по 31.07.14 включно  
 $15000,00 \times 5 \% \times 8 : 360 = 16,67$  грн.

За серпень: з 01.08.2014 р. по 24.08.2014 включно  
 $15000,00 \times 5 \% \times 24 : 360 = 50,00$  грн.

Всього відсотків за просточення кредиту: 66,67 грн.

За прострочку погашення кредиту нарахована пеня з розрахунку подвійної облікової ставки НБУ на момент дії. Облікова ставка НБУ – 9,5 %. Кредит був прострочений в період з 24.07.14 р. по 24.08.14 р.:



$15000,00 \times 9,5 \% \times 2 \times 32 : 365 = 249,86$  грн.

Таким чином, підприємством за користування кредитом за період з 15.05.14 року по 25.08.2014 року понесено витрати в сумі 1294,03 грн. (відсотки в межах договору – 977,50 грн., відсотки підвищеної ставки 66,67 грн. та пеня – 249,86 грн.).

#### 9. Формування витрат в процесі ліквідації необоротних активів.

Ліквідаційна вартість – чиста сума, яку отримує підприємство в кінці строку експлуатації активу після вирахування витрат, пов'язаних з його вибуттям. Якщо витрати підприємства, пов'язані з вибуттям активу (залишкова вартість і витрати на ліквідацію), перевищують можливі доходи від ліквідації об'єкта, то підприємство одержує ліквідаційний збиток.

При виведенні з експлуатації необоротних активів їх ліквідаційна вартість (збиток) визначається за розрахунком:

а) у зв'язку з продажем:

$$ЛВ(З) = ВПН - БВН - ВВН;$$

б) у зв'язку з ліквідацією:

$$ЛВ(З) = ВМН - БВН - ВВН$$

де ЛВ (З) – ліквідаційна вартість (збиток); ВПН – вартість продажу об'єктів необоротних активів (ціна підприємства); ВМН – вартість матеріалів (можлива ціна), одержаних від ліквідації об'єктів необоротних активів; БВН – балансова (залишкова) вартість об'єктів необоротних активів на дату виведення з експлуатації; ВВН – витрати підприємства, пов'язані з вибуттям необоротних активів.

*Приклад.* Підприємство списує легковий автомобіль через неможливість (з технічних причин) його подальшого використання. Автомобіль обліковують за первісною вартістю 129000 грн., а нарахований на дату ліквідації знос дорівнює 103200 грн. Витрати на ліквідацію – 1000 грн., а вартість одержаних матеріалів 12000 грн.

Фінансовий результат операції – збиток на суму 14800 грн. ( $129000 - 103200 - 1000 + 12000$ ).

10. Втрати від участі в капіталі – це збитки, які виникають від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства. Розрахунок втрат підприємства від участі в капіталі наведено в табл. 3.3.20.

Таблиця 3.3.20

#### *Розрахунок втрат підприємства від участі в капіталі*

Назви асоційованих дочірніх або спільних підприємств	Частка в капіталі (відсоток голосів), %	Сума збитку (тис. грн.)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн.)
1. ВАТ “Промінь”	12	107,4	12,9
2. ТОВ “Полісся”	7	252,5	17,7
3. ДП “Сад”	100	27,2	27,2
Разом	х	х	57,8

За даними табл. 3.3.20 втрати підприємства від участі в капіталі становили 57,8 тис. грн. Водночас, втрати підприємства від участі в

капіталі не можуть бути більші, ніж сума інвестицій у відповідні об'єкти господарювання.

11. Витрати на страхові платежі при страхуванні господарської діяльності від надзвичайних подій. Надзвичайні події на підприємстві виникають за наслідками стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій. Страховий платіж (страховий внесок, страхова премія) плата за страхування, яку страхувальник зобов'язаний внести страховику згідно з договором страхування.

$$\text{ВСП} = \text{ВОС} \times \text{РСТ},$$

де ВСП – витрати на страховий платіж; ВОС – вартість об'єкта страхування; РСТ – розмір страхового тарифу.

*Приклад.* Протягом 5 років підприємство страхувало врожай цукрових буряків. Страхових випадків не було, страхувальник виявив наміри укласти страхову угоду на наступний рік. Дані для розрахунку наступні: середня врожайність цукрового буряку за 5 попередніх роки 360 ц з 1 га, площа посіву 200 га, ціна за 1 ц цукрових буряків – 40 грн., страховий тариф – 9 %, пільгова знижка до тарифу 40 %. Страхова сума не повинна бути вищою за 70 % вартості врожаю.

Вартість урожаю цукрових буряків для цілей страхування визначається множенням площі посіву на середньорічну врожайність за останні 5 років і погодинну зі страховиком ціну.

$$\text{ВОС} = 360 \times 200 \times 40 = 2880000 \text{ грн.}$$

Для страхування страхова сума визначається в сумі 70 %.

$$2880000 \times 70 : 100 = 181440 - (181440 \times 40 : 100) = 108864 \text{ грн.}$$

12. Витрати підприємства, пов'язані з виплатою дивідендів, визначаються у відповідності з дивідендною політикою підприємства.

Дивідендна політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються власниками підприємства для нарахування та виплати собі доходу за рахунок чистого прибутку. Відповідно метою дивідендної політики є оптимізація пропорцій щодо розподілу чистого прибутку між поточними виплатами дивідендів (споживанням прибутку власниками) і реінвестуванням в господарську діяльність (виробничим споживанням прибутку з метою зростання активів, балансової та ринкової вартості акцій). Дивідендну політику визначають методи формування фонду дивідендів (рис. 3.3.5, табл. 3.3.21–3.3.28) та форми їх виплати (рис. 3.3.6).

Дохід акціонерів (Да) складається з дивідендів (Дв), приросту фактичної вартості акцій (Ап) та збільшення курсової вартості акцій (Ак)

$$\text{Да} = \text{Дв} + \text{Ап} + \text{Ак}.$$

13. Витрати на пеню при порушенні сплати податкових зобов'язань.

Пеня за умови, що відбулася не сплата податкового зобов'язання.

$$Y = (S_n \times K / 100\% \times U \times 1,2) / R$$

де  $S_n$  – сума несплаченого податкового зобов'язання;  $K$  – кількість днів затримки сплати податкового зобов'язання;  $U$  – більша з облікових ставок Національного банку України, що діяли на день виникнення податкового боргу або на день його (його частини) погашення;

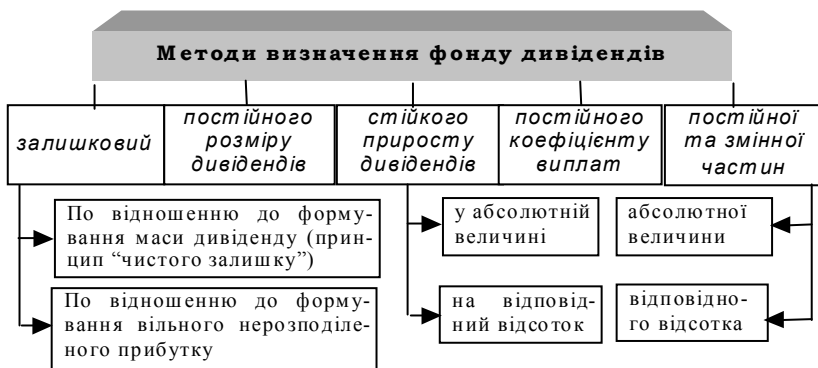


Рис. 3.3.5. Методи визначення фонду дивідендів на підприємстві



Рис. 3.3.6. Основні форми виплати дивідендів

1,2 – коефіцієнт, що дозволяє розрахувати 120% річних НБУ; R – кількість днів у календарному році.

Пеня за умови заниження податкового зобов'язання.

$$Y = (S_z \times K / 100\% \times U \times 1,2) / R$$

де  $S_z$  – сума заниженого податкового зобов'язання;  $K$  – кількість днів заниження сплати податкового зобов'язання;  $U$  – більша з облікових ставок Національного банку України, що діяли на день заниження податкового боргу або на день його (його частини) погашення; 1,2 - коефіцієнт, що дозволяє розрахувати 120% річних НБУ;  $R$  - кількість днів у календарному році.

14. Інфляційні збитки. Інфляція – тривале зростання загального рівня цін, що відповідно, є свідченням зниження купівельної спроможності грошей. Боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час просторення.

$$ІЗП = (СЗП \times СІП) - СЗП$$

де ІЗП – інфляційні збитки завдані підприємству від прострочення платежу; СЗП – сума заборгованості підприємству; СІП – сукупний індекс інфляції за період просточення платежу.

Таблиця 3.3.21

*Розрахунок фонду дивідендів за методом вільного залишку  
чистого прибутку звітного періоду*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	3400
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
5. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис.грн.	490	380	590
6. Залишок чистого прибутку звітного періоду (фонд дивідендів), тис. грн.	110	40	200
7. Нарахований дивіденд, коп.:			
на 1 акцію	3,235	1,176	5,882
на 1 грн. номінальної вартості акцій	12,941	4,706	23,529

Таблиця 3.3.22

*Розрахунок фонду дивідендів за методом загальної суми  
вільного залишку чистого прибутку звітного періоду та нерозподіленого  
прибутку минулих років*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	3400
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Нерозподілений валовий прибуток на початок періоду, тис. грн.	50	10	470
5. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
6. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис. грн.	490	380	590
7. Нерозподілений валовий прибуток на кінець звітного періоду (фонд дивідендів), тис. грн.	160	50	270
8. Нарахований дивіденд, коп.:			
на 1 акцію	4,705	1,470	7,941
на 1 грн. номінальної вартості акцій	18,823	5,882	31,764

Таблиця 3.3.23

*Розрахунок фонду дивідендів за методом постійного  
розміру дивідендів*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	3400
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
5. Визначений фонд дивідендів, тис. грн.	300	300	300
6. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис. грн.	300	120	490
7. Рівень фонду дивідендів по відношенню до чистого прибутку, %	50,0	71,4	38,0
8. Нарахований дивіденд, коп.:			
на 1 акцію	8,8	8,8	8,8
на 1 грн. номінальної вартості акцій	35,294	35,294	35,294

Таблиця 3.3.24

*Розрахунок фонду дивідендів за методом стійкого приросту дивідендів у  
абсолютній величині*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	3400
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
5. Визначений постійний фонд дивідендів, тис. грн.	300	300	300
6. Приріст дивідендів, тис. грн.	0	10	20
7. Визначений фонд дивідендів для звітного року, тис. грн.	300	310	320
8. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис. грн.	300	110	470
9. Рівень фонду дивідендів по відношенню до чистого прибутку, %	50,0	73,8	40,5
10. Нарахований дивіденд, коп.:			
на 1 акцію	8,8	9,1	9,4
на 1 грн. номінальної вартості акцій	35,294	36,470	37,647

Таблиця 3.3.25

*Розрахунок фонду дивідендів за методом стійкого приросту дивідендів на відповідний процент*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	3400
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
5. Визначений базовий фонд дивідендів, тис. грн.	300	300	300
6. Визначений відсоток збільшення дивідендів, %	–	3	5
7. Визначений фонд дивідендів поточного року, тис. грн.	300	309	315
8. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис. грн.	300	111	475
9. Рівень фонду дивідендів по відношенню до чистого прибутку, %	50,0	73,6	39,9
10. Нарахований дивіденд, коп.:			
на 1 акцію	8,8	9,0	9,3
на 1 грн. номінальної вартості акцій	35,294	36,353	37,058

Таблиця 3.3.26

*Розрахунок фонду дивідендів за методом постійного коефіцієнту (відсотку) виплат*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	3400
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
5. Визначений відсоток виплат на дивіденди по відношенню до чистого прибутку, %	40	40	40
6. Визначений фонд дивідендів, тис. грн.	240	168	316
7. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис. грн.	360	252	474
8. Нарахований дивіденд, коп.:			
на 1 акцію	7,1	4,9	9,3
на 1 грн. номінальної вартості акцій	28,235	19,765	37,176

*Примітка.* Фонд дивідендів можна визначати за сумою чистого прибутку звітного періоду, а також з урахуванням невикористаного чистого прибутку минулих років.

Таблиця 3.3.27

*Розрахунок фонду дивідендів за методом постійної та змінної частини дивідендів при формуванні змінної частини дивіденду за приростом абсолютної величини*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	3400
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
5. Постійний фонд дивідендів, тис. грн.	300	300	300
6. Перемінна частина дивідендів, тис. грн.	–	–	50
7. Визначений фонд дивідендів, тис. грн.	300	300	350
8. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис.грн.	300	120	440
9. Рівень фонду дивідендів по відношенню до чистого прибутку, %	50,0	71,4	44,3
10. Нарахований дивіденд, коп.: на 1 акцію	8,8	8,8	10,3
на 1 грн. номінальної вартості акцій	35,294	35,294	41,176

Таблиця 3.3.28

*Розрахунок фонду дивідендів за методом постійної та змінної частини дивідендів при формуванні змінної частини дивідендів за приростом на відповідний відсоток*

Показники	Роки		
	2011	2012	2013
1. Статутний капітал, тис. грн.	850	850	850
2. Кількість акцій, тис. шт.	3400	3400	34000
3. Номінальна вартість 1 акції, грн.	0,25	0,25	0,25
4. Чистий прибуток звітного періоду, тис. грн.	600	420	790
5. Постійний фонд дивідендів, тис. грн.	300	300	300
6. Перемінна частина дивідендів: у відсотках до постійного фонду, %	10	–	50
тис. грн.	30	–	150
7. Визначений фонд дивідендів, тис. грн.	330	300	450
8. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб, тис. грн.	270	120	340
9. Рівень фонду дивідендів по відношенню до чистого прибутку, %	55,0	71,4	57,0
10. Нарахований дивіденд, коп.: на 1 акцію	9,7	8,8	13,2
на 1 грн. номінальної вартості акцій	38,823	35,294	52,941

*Приклад.* Період просточення платежу підприємства за відвантажену готову продукцію з 25.10.2013 р. по 04.05.2014 р. суму 12000 грн. Період нарахування інфляційних збитків: листопад 2013 р. – квітень 2014 р.

$$\begin{aligned} \text{ІЗП} &= 1200000 \times (1,002 \times 1,005 \times 1,002 \times 1,006 \times 1,022 \times 1,033) - \\ &- 1200000 = 1285,52 \text{ грн.} \end{aligned}$$

#### 15. Витрати на оренду майна

Орендна плата – це кошти, що виплачуються орендарем орендодавцю за користування об'єктом оренди. Орендна плата має певну структуру. Як правило, її складовими є:

- амортизаційні відрахування на орендоване майно;
- кошти, що орендар передає орендодавцю для забезпечення ремонту об'єктів після закінчення терміну оренди;
- частка прибутку, яку одержує орендар в процесі використання майна, взятого в оренду.

Амортизаційні відрахування розраховуються згідно з чинним законодавством для відповідних груп об'єктів. Частка прибутку, що належить до орендної плати, як правило, встановлюється на рівні банківського відсотка, що діє на період передачі майна в оренду. А сума прибутку визначається входженням такої частки до вартості об'єкта. Суму коштів для забезпечення ремонту майна після його використання визначають, ґрунтуючись на стані об'єкта, термінах його використання орендарем і умовах експлуатації та ін.



## **РОЗДІЛ 4. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ**

### **4.1. Класифікація витрат підприємства**

#### **4.2. Групування витрат за економічними елементами**

#### **4.3. Формування витрат за статтями калькуляції**

#### **4.4. Поведінка витрат в процесі господарської діяльності (по об'єктах)**

### **4.1. Класифікація витрат підприємства**

Класифікація витрат - це їх поділ витрат на економічно однорідні групи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірностей зв'язків між ними з метою планування, обліку, контролю, розподілу і аналізу. В основу класифікації витрат покладено принцип: перелік витрат для різних цілей. Одні витрати можна прямо зараховувати на об'єкти діяльності, інші не можна. Певні види витрат можуть бути важливими для одного типу управлінських рішень і не мати значення для іншого. Класифікація витрат допомагає глибше зрозуміти їх суть, вивчати порядок формування і мету створення. При цьому чим більше виділено ознак класифікації витрат, тим вищий ступінь їх пізнання.

Витрати можливо класифікувати за ознаками, наведеними в табл. 4.1.1.

Таблиця 4.1.1

*Класифікація витрат підприємства*

Ознаки	Характеристика витрат
1	2
1. Центри відповідальності (місце виникнення витрат)	Виробництво, цех, дільниця, технологічний переділ, служба
2. Види продукції, робіт, послуг	На виробі, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3. Єдність складу (однорідність) витрат	Одноелементні та комплексні
4. Види витрат	За економічними елементами та за статтями калькуляції
5. Способи перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
6. Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні та постійні
7. Календарний період	Поточні, довгострокові, одноразові
8. Доцільність витрачання ресурсів	Продуктивні та непродуктивні
9. Відношення до собівартості продукції	На продукцію та відповідного періоду

1	2
10. Участь у створенні об'єктів діяльності	Вичерпані і невичерпані
11. Сфера виникнення	Виробничі (обов'язкові) і невиробничі (необов'язкові)
12. Відношення до альтернативних рішень	Релевантні і нерелеванті
13. Оцінка вигоди	Дійсні (реальні) і можливі (уявні)
14. Спосіб визначення витрат за об'єктами діяльності	Середні і додаткові
15. Організація контролю	Контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані)
16. Перенесення вартості ресурсів на створені об'єкти діяльності	Закінчені (спожиті) і незакінчені (неспожиті)
17. Відношення до розрахунку	Фактичні, нормативні, прогнозні (планові)

За місцем відповідальності (місцем виникнення витрат) витрати групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами підприємства.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне (підсобне).

До основного виробництва належать виробництва, цехи, дільниці, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Допоміжне (підсобне) виробництво призначене для обслуговування цехів основного виробництва; виконання робіт по ремонту основних засобів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії (парою, холодом), тарою, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, паросилове господарство, компресорні, тарні, транспортні та інші підрозділи.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями), груп однорідних виробів, типових представників виробів, напівфабрикатів.

За єдністю складу витрати поділяються на одноелементні та комплексні. Одноелементні - складаються з одного елементу витрат, комплексні – з кількох економічних елементів.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено на даний

об'єкт).

Статті калькуляції формують ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів). При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних розрахунків. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

Залежно від виділення центрів відповідальності та організації обліку одні й ті самі витрати можуть бути прямими або непрямими. Наприклад, витрати на оплату праці працівників управління структурного підрозділу щодо його є прямими, а для об'єктів що створюються в ньому – непрямими.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на змінні та постійні.

До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується із його зниженням.

До змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо й енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.

Постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється.

До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво поділяються за календарними періодами на поточні, довгострокові та одноразові.

Поточні витрати формуються господарськими операціями, у яких періодичність здійснення менша, ніж місяць.

Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не

планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

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

За доцільністю витрачання витрати поділяються на продуктивні та непродуктивні.

Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва.

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

За відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів), пов'язані з функцією виробництва продукції. Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

За участю у створенні об'єктів діяльності витрати поділяють на вичерпані і невичерпані.

Вичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. Невичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у майбутніх періодах. Отже, витрачання коштів на придбання виробничих запасів, яке означає, що здійснено лише переміщення активів із грошової форми у матеріальну – це невичерпані витрати, а вичерпаними вони стануть у майбутньому, в міру використання, коли фактично візьмуть участь в процесі створення об'єктів діяльності.

За сферою виникнення витрати поділяються на виробничі (обов'язкові) і невиробничі (необов'язкові).

Виробничі витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з об'єктами діяльності підприємства. Невиробничі витрати – це витрати, що не пов'язані з об'єктами діяльності підприємства.

За відношенням до альтернативних рішень витрати можуть бути релевантні і нерелевантні.

Релевантність, як одна з найбільш важливих характеристик управлінської інформації, надає змогу вибирати кращий варіант використання ресурсів серед можливих при здійсненні господарської діяльності. Релевантні витрати можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, а нерелевантні витрати не залежать від прийнятого рішення. Релевантні витрати – це очікувані в майбутньому витрати, які будуть відрізнятися залежно від альтернативи, вибраної в певних ситуаціях, через

різницю, яка виникає внаслідок рішення. Нерелевантні ж витрати будуть однакою для всіх альтернатив. Наприклад, витрати будуть релевантними при прийнятті рішення: купити комп'ютер чи взяти його в оренду. Але в обох випадках витрати на електроенергію будуть однаковими, тобто нерелевантними, незалежно від прийнятого рішення.

З метою оцінювання різних альтернативних варіантів рішень необхідно враховувати не тільки дійсні (реальні), а й можливі (уявні) витрати (втррати). Дійсні витрати передбачають реальне використання ресурсів. Можливі (уявні) витрати показують втрачену вигоду, якщо вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Наприклад, підприємство вирішує альтернативу: придбати акції іншого підприємства чи класти кошти на депозит в банк. Дивіденди на акції залежать від результату діяльності підприємства, а проценти за депозитом будуть фіксованими. У цьому випадку при обчисленні майбутніх доходів від вкладення грошей потрібно враховувати розмір втраченої вигоди, коли вибір одного варіанта виключає вибір іншого. Дійсні витрати обліковують у системі бухгалтерського обліку, а можливі (уявні) витрати – ні. Останні беруть до уваги при прийнятті прогнозних управлінських рішень.

Залежно від способу визначення витрат за об'єктами діяльності їх поділяють на середні і додаткові. Додаткові витрати – витрати, що виникають при створенні додаткових об'єктів діяльності. Середні витрати розраховуються як середньоарифметичне значення витрат, що відносяться до створення об'єктів діяльності.

Наприклад, витрати на виробництво одного стільця становлять 120 грн., а двох стільців 210 грн. Отже, додаткові витрати на виробництво другого стільця дорівнюють 90 грн., через наявність постійних витрат. Середні витрати на створення одного стільця 105 грн. (210:2), але кожний з них має різну собівартість. Поділ витрат на додаткові і середні дає змогу більш глибоко обґрунтувати управлінські рішення щодо перспективи об'єктів діяльності підприємства.

Відповідно до можливості контролю і відповідальності за витрати, їх поділяють на контрольовані і неконтрольовані. Контрольовані витрати – це витрати, що знаходяться в межах контролю працівників і на які вони можуть впливати. Неконтрольовані витрати – це витрати, що знаходяться поза межами контролю працівників і на які вони не можуть впливати. До контрольованих витрат можливо віднести витрати щодо використання виробничих запасів, а до неконтрольованих – розподілену амортизаційну вартість неспоживного майна. Контрольованими витратами є витрати центрів відповідальності, працівники яких можуть на їх впливати і контролювати. Неконтрольованими витратами відносно до центрів відповідальності є витрати, які здійснюються в структурних підрозділах управління підприємством, на які центри відповідальності, що безпосередньо створюють об'єкти діяльності, не можуть впливати та їх контролювати.

За перенесенням вартості ресурсів на створені об'єкти діяльності підприємства витрати поділяють на закінчені і незакінчені. Закінчені

витрати формують готову продукцію, а незакінчені – незавершене виробництво.

За відношення до розрахунку витрати розподіляють на фактичні, нормативні, прогнозні (планові). Фактичні витрати – це фактичний обсяг витрачених ресурсів на створення об'єктів діяльності підприємства. Нормативні витрати – вартість ресурсів необхідних для створення об'єктів діяльності відповідно до діючих норм. Прогнозні (планові) витрати – це витрати ресурсів, що передбачає використати підприємство на створення об'єктів діяльності.

Економічно обгрунтована класифікація витрат є важливою передумовою забезпечення ефективного управлінського процесу щодо прогнозування, планування, нормування, організації, мотивації, стимулювання, обліку, аналізу, контролю і регулювання господарської діяльності підприємства.

#### **4.2. Групування витрат за економічними елементами**

Класифікація витрат за економічними елементами передбачає укрупнене групування витрат з метою визначення загального розміру використаних на здійснення господарської діяльності підприємства матеріальних та прирівняних до них трудових ресурсів без урахування місця виникнення та цільової спрямованості. Така класифікація широко використовується для задоволення інформаційних потреб різних користувачів:

- на мікрорівні – для визначення фінансового результату за методом "витрати-результат" та економічного аналізу складу, структури і динаміки витрат за елементами;

- на макрорівні – для встановлення та дослідження співвідношення витрат уречевленої та живої праці, визначення макроекономічних показників та складання балансу ресурсів.

Витрати операційної діяльності групуються підприємством у фінансовій звітності за наступними економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. У статистичній звітності окремо виділяється елемент вартості товарів та послуг, придбаних для перепродажу та реалізованих без додаткової обробки на даному підприємстві, який включає:

- собівартість придбаних для перепродажу товарів (послуг); вартість покупних електроенергії, газу, нафтопродуктів тощо, продуктів, комплектуючих, які реалізуються без додаткової (або без суттєвої) обробки на підприємстві;

- вартість послуг, придбаних для подальшого перепродажу іншим підприємствам (придбання місць для реклами, послуг за операції з нерухомістю, придбання туристичних путівок, продаж скрейч-карток та стартових пакетів мобільного зв'язку, перепродаж транспортних послуг

транспортними агентствами).

До складу елемента «Матеріальні витрати» включаються витрати на:

- сировину й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції (робіт, послуг) або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, які використані в операційній діяльності підприємства;

- придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергію всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства.

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат;

- тару й тарні матеріали, що використані в операційній діяльності підприємства;

- будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;

- запасні частини, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства;

- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції;

- обробку сировини й матеріалів;

- проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві;

- транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо);

- малоцінні й швидкозношувані предмети (МШП), що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення;

- спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту;

- мило та інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування тощо;

- відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

З витрат на матеріальні цінності, що включаються до собівартості продукції, вираховується вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних цінностей, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);

- попутна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;

- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Витрати на оплату праці складаються з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). До його складу належать:

- винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

- вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці. У разі виплати заробітної плати натурою для відображення у звітах видана продукція оцінюється за цінами не вище собівартості в розмірі, що не перевищує 50 відсотків нарахованої заробітної плати за місяць.

- оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємства за умови, що розрахунки проводяться підприємством виконання робіт безпосередньо з працівниками.

Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства



або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування до єдиного соціального внеску; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи. Єдиний соціальний внесок – обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, що справляється в Україні з метою забезпечення страхових виплат за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Сума єдиного соціального внеску залежить від його ставки, що визначається за класом професійного ризику виробництва.

До елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

Амортизація – систематичний розподіл вартості активів, які амортизуються протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Сума амортизаційних відрахувань не накопичує потенціал, а лише постійно та безперервно оновлює його майнові елементи в процесі здійснення господарської діяльності, тобто забезпечує просте відтворення. Використання прискореної амортизації зумовлено її величезним впливом на інвестиційну діяльність і прискорення модернізації підприємства. Ефективність інвестицій через доходи амортизаційних відрахувань проявляється таким чином. По-перше, господарюючі суб'єкти одержують цільові кошти, які, на відміну від прибутку, у визначеній величині необтяжені податком. По-друге, амортизаційні відрахування, на відміну від прибутку і позикових коштів, слугують найстабільнішим джерелом формування ресурсів, оскільки на них набагато менше впливають спади виробництва, підвищення ставок по кредитах та зміна цін. По-третє, амортизаційні відрахування - це власні кошти підприємства і, в разі відмови від позикових коштів, вони дають змогу економити на виплаті процентів, що в цілому підвищує ефективність виробництва. По-четверте, наявність амортизаційного фонду і необхідність використовувати його за цільовим призначенням самі собою дисциплінують підприємство, змушують його витрачати ці кошти на розширення і модернізацію виробництва.

До елемента «Інші операційні витрати» належать:

- витрати на відрядження фізичних осіб;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- витрати щодо сплати за участь у семінарах;
- витрати на проведення аудиту;
- витрати на транспортне обслуговування;
- оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності;
- витрати на охорону праці;

- витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;
- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- витрати зі страхування ризиків;
- витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або гарантійні заміни та витрати на утримання гарантійних майстерень;
- витрати на проведення рекламних заходів;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят;
- витрати на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт, пакувальних матеріалів;
- витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій;
- витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою фізичних осіб підприємства;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі;
- витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати на оприлюднення річного звіту;
- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними активами;
- витрати підприємств - суб'єктів валютного ринку;
- компенсації робітникам (за власний інструмент, особистий транспорт);
- витрати підприємства, пов'язані з випробуваннями якості виробів, деталей, вузлів, встановленими стандартами або технічними умовами;
- інші витрати (втрати від браку, витрати на операції із скляною тарою, відшкодування заробітку внаслідок каліцтва та іншого ушкодження здоров'я працівника, відрахування на пенсійне забезпечення від вартості послуг сотового мобільного зв'язку тощо);
- інші операційні витрати.

Крім того, статистична звітність для сільськогосподарського виробництва передбачає формування окремого переліку елементів витрат (табл. 4.2.1).

Таблиця 4.2.1

*Класифікація витрат за економічними елементами в сільськогосподарському виробництві*

Елементи витрат	Зміст витрат
1	2
Витрати на оплату праці	Основна і додаткова оплата праці всього персоналу основної діяльності
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування до фондів соціального страхування

Продовження табл. 4.2.1

1	2
Матеріальні затрати - всього	Вартість продуктів сільського господарства і промисловості, послуг сторонніх організацій, які використані на виробництво продукції (робіт, послуг)
у тому числі	
• насіння та посадковий матеріал	Витрати насіння та посадкового матеріалу
• корми	Витрати на корми
✓ з них покупні	Вартість покупних кормів
✓ інша продукція сільського господарства (гній, підстилка, яйця для інкубації)	Витрати іншої продукції сільського господарства
• мінеральні добрива	Вартість фактично використаних мінеральних добрив
• пальне і мастильні матеріали	Вартість використаного пального і мастильних матеріалів
• електроенергія	Витрати на електроенергію
• паливо й енергія	Вартість палива й енергії, витрачених на виробничі потреби
• запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	витрати запасних частин для тракторів, комбайнів, автомобілів, сільськогосподарських машин, машин і обладнання, а також витрати на будівельні матеріали, які використані на ремонт виробничих об'єктів
• оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати	Витрати на оплату послуг виконаних сторонніми організаціями
Амортизація	Суми нарахованої амортизації на всі види основних засобів
Інші операційні витрати	Інші прямі витрати на виробництво
у тому числі орендна плата за	
• земельні частки (паї)	Нарахована орендна плата за земельні паї
• майнові паї	Нарахована орендна плата за майнові паї

Класифікація затрат за економічними елементами має велике практичне значення для визначення величини ресурсів, що використовуються підприємством при виконанні господарської діяльності, а також для формування інформації для регіональних і загальнодержавних рівнів управління.

### 4.3.Формування витрат за статтями калькуляції

Класифікація витрат підприємства за статтями є більш складною, ніж класифікація за економічними елементами, оскільки передбачає групування витрат залежно від їх призначення та місця виникнення. Вона одночасно є важливою для калькулювання собівартості окремих видів готової продукції, здійснення контролю за дотриманням встановлених норм витрат, аналізу складу та структури витрат, визначення впливу факторів на їх зміну, прийняття різноманітних управлінських рішень щодо скорочення витрат, зміни асортименту та обсягів виробництва окремих видів продукції.

Перелік та склад витрат за статтями визначається в межах виробничої собівартості продукції кожним підприємством самостійно і становить комерційну таємницю. При цьому основними критеріями вибору статей витрат традиційно вважаються: корисність та необхідність інформації; зручність практичного застосування; галузеві особливості виробничого процесу; оптимальне співвідношення кількості статей; питома вага статті у загальній сумі витрат; ступінь повторюваності витрат; економічна доцільність виокремлення; локанічність назви статті тощо.

Підприємствам рекомендується до застосування типовий перелік і склад витрат за статтями калькуляції, який може уточнюватися з урахуванням галузевих особливостей діяльності конкретного підприємства та інформаційних потреб системи управління.

Сільськогосподарським підприємствам рекомендується формувати виробничі витрати за наступними статтями (табл. 4.3.1.)

Таблиця 4.3.1

*Перелік статей для обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах*

Статті витрат	Види господарської діяльності			
	рослин- ництво	тварин- ництво	допоміжні виробниц- тва	підсобні промислові виробництва
1	2	3	4	5
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин та тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+

Продовження табл. 4.3.1

1	2	3	4	5
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

Для промислових підприємств пропонується виокремлювати такі типові статті: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо й енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне страхування; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; втрати від браку; інші виробничі витрати; супутня продукція (вираховується).

До наведеної номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька статей калькуляції в одну або виділяти з однієї статті кілька статей калькуляції.

До статті калькуляції «Сировина та матеріали» включається вартість:

- сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг);
- допоміжних матеріалів, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг) та для сприяння у виробничому процесі і для упакування продукції (якщо пакування відповідно до встановленого технологічного процесу провадиться у процесі виробництва продукції (у виробничих цехах), до здавання її на склад готової продукції);
- малоцінних та швидкозношуваних предметів, строк експлуатації яких менший одного року (або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року), які використовуються в процесі виробництва продукції.

Витрати за статтею калькуляції «Сировина та матеріали» включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції та замовлень за їхньою фактичною собівартістю.

Вартість допоміжних матеріалів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг) та для сприяння у виробничому процесі і для упакування продукції, віднесення яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включаються до собівартості продукції в такому порядку:

- а) встановлюються норми витрат цих матеріалів на кожний вид продукції;
- б) відповідно до встановлених норм витрат та цін матеріалів установлюються кошторисні ставки на одиницю продукції, які періодично

переглядаються відповідно до зміни норм витрат матеріалів або цін;

в) фактичні витрати на зазначені матеріали включаються до собівартості окремих видів продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок.

Допускається не встановлювати кошторисні ставки допоміжних матеріалів на одиницю продукції, а відносити на собівартість їх фактичні витрати пропорційно до витрат за нормою.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, строк експлуатації яких менший від одного року (або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року), списуються за їх фактичною вартістю на витрати виробництва в момент передавання їх в експлуатацію.

Повернення з експлуатації на склад малоцінних та швидкозношуваних предметів, придатних для подальшого використання, не зменшує витрат, а визнається іншим операційним доходом підприємства.

В окремих галузях промисловості стаття калькуляції «Сировина та матеріали» може бути деталізована.

Зокрема, в машинобудівній, металургійній, суднобудівній, харчовій, окремих виробництвах хімічної та нафтохімічної промисловості можливе виділення в окрему комплексну статтю калькуляції напівфабрикатів власного виробництва.

При цьому під напівфабрикатами власного виробництва розуміють продукти, одержані в окремих цехах, переділах, що ще не пройшли всіх установлених технологічним процесом операцій і підлягають доробленню в наступних цехах, переділах цього ж підприємства чи укомплектуванню у виробі.

Не належать до напівфабрикатів матеріали, виготовлені підприємством для власних потреб (металеві вироби, електроди, інструменти загального призначення тощо), які визнаються як відповідні виробничі запаси.

До статті калькуляції «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій» включається вартість:

- купівельних напівфабрикатів та готових комплектуючих виробів, придбаних для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;
- робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами.

До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробка сировини та матеріалів, які використовуються у виробництві, часткова обробка напівфабрикатів та виробів тощо за умови, що ці послуги відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції.

Вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, робіт і послуг виробничого характеру включається безпосередньо до собівартості окремих виробів і замовлень.

Не відображається в даній статті калькуляції (а також у собівартості

продукції) вартість комплектуючого устаткування, що оплачується за рахунок замовника понад ціну за виріб, не потребує обробки й монтажу на підприємстві і не включається до його валової продукції.

До такого устаткування належить електрообладнання (готові машини чи окремі технологічні вузли), що надходить від заводів-суміжників на завод, який є головним постачальником усього комплексу устаткування (установок для хімічних та нафтохімічних заводів, бурового устаткування тощо), і не потребує обробки й монтажу головним заводом ні у себе, ні у замовника, а також комплектуюче устаткування, що надходить до замовника транзитом, обминувши завод головного постачальника, безпосередньо із заводів-суміжників, розрахунок за яке проводить завод - головний постачальник.

У суднобудівній промисловості в окрему статтю калькуляції виділяються “Контрагентські поставки і роботи”.

У цій статті відображається вартість механізмів і виробів, повністю закінчених підприємством-контрагентом та готових до монтажу на судах, а також контрагентські роботи з монтажу судового обладнання, електрообладнання суден тощо під час будівництва суден.

В затратах на виробництво вартість контрагентських поставок враховується при одержанні їх зі складу на замовлення (безпосередньо на судна чи на склад суднобудівника), а контрагентських робіт - після фактичного їх виконання контрагентом.

Витрати за статтею калькуляції «Контрагентські поставки і роботи» безпосередньо включаються до собівартості окремих виробів і замовлень.

До статті калькуляції «Паливо й енергія на технологічні цілі» відносяться витрати на всі види палива й енергії (як одержані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені самим підприємством), що безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції.

В окремих галузях промисловості (металургійній, машинобудівній, хімічній та інших) за цією статтею враховуються:

- витрати на паливо для плавильних агрегатів, домен, мартенівських печей, для нагрівання металу в прокатних, штампувальних, пресових, термічних та інших цехах;

- витрати на електроенергію для електropечей у сталеплавильному, феросплавному і ливарному виробництвах, для електродугового зварювання, електролізу, електрохімічних процесів, одержання стисненого повітря, кисню і холоду для технологічних потреб;

- витрати на гарячу та холодну воду, пару і стиснене повітря, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції, повернення конденсату (враховується).

В коксохімічному виробництві за цією статтею враховуються також послуги газодувок (ексгаустерів), установок сухого гасіння коксу (УСГК), що використовуються безпосередньо в процесі виробництва на технологічні цілі.

До енергії на технологічні цілі в коксохімічному виробництві

відноситься енергія, яка служить реагентом технологічного процесу (наприклад, інертний теплоносій на УСГК, вода у виробництві сірчаної кислоти та інше), енергія на ведення технологічного процесу (підігрів, продувка паром), на охолодження апаратів і виробленої продукції тощо.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі відносяться безпосередньо до собівартості окремих видів продукції на підставі показань контрольно-вимірювальних приладів або встановлених норм витрат на виробництво продукції.

Витрати на паливо й енергію на технологічні цілі, віднесення яких безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включаються до собівартості продукції пропорційно до кошторисних ставок.

Витрати на куповану енергію складаються з витрат на її оплату за встановленими тарифами.

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до собівартості продукції цих підприємств за виробничою собівартістю, крім тих випадків, коли виробництво електроенергії планується в складі продукції, що реалізується, та коли вона відпускається за встановленими тарифами.

Не включається до витрат виробництва вартість купованих палива та енергії, які реалізуються без додаткової обробки на даному підприємстві.

Витрати палива й енергії на опалення виробничих приміщень, внутрішнє й зовнішнє освітлення та інші господарські потреби відображаються у загальновиробничих і адміністративних витратах; витрати палива й енергії на транспорті роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва, та на приведення в дію устаткування, - в загальновиробничих витратах та витратах на утримання й експлуатацію устаткування.

В енергоємних виробництвах витрати на енергію доцільно виділити в окрему статтю калькуляції «Енергія на технологічні цілі».

Вартість палива й енергії для проведення, згідно з технологічним процесом, випробувань виробів (стендових, здавальних і контрольних випробувань турбін, дизелів тощо); вартість пально-мастильних матеріалів для проведення тривалих випробувань двигунів, а також для проведення всіх випробувань літаків і вертольотів у машинобудівній промисловості відображається в складі спеціальних витрат статті калькуляції «Інші виробничі витрати».

У статті калькуляції «Зворотні відходи» відображається вартість зворотних відходів, що вираховується із загальної суми матеріальних витрат, віднесеної на собівартість продукції.

Зворотні відходи оцінюються:

- за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу (ціною можливого використання);
- за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам і організаціям для використання у



виробництві іншої продукції.

Фактичні витрати на оплату праці, що відносяться на собівартість продукції, враховуються за статтями калькуляції «Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата», а також за комплексними статтями калькуляції.

До статті калькуляції «Основна заробітна плата» відносяться витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції.

Заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості відповідних видів продукції (груп однорідних видів продукції).

Частина основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві відповідної продукції (робіт, послуг), віднесення якої безпосередньо до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включається до собівартості на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат на одиницю продукції (виріб, замовлення, машинокомплект тощо).

Фактична заробітна плата цих робітників включається до собівартості окремих видів продукції та незавершеного виробництва пропорційно до кошторисних ставок. Ці ставки періодично переглядаються у разі зміни обсягу виробництва, технології, тарифних ставок тощо.

На більшості промислових підприємств застосовується відрядна форма оплати праці, за якої враховується нормування робіт, точний облік виробітку й виробнича доцільність збільшення обсягу робіт на тому чи іншому робочому місці.

Відрядна форма оплати праці залежно від специфіки виробництва може застосовуватися в поєднанні з відрядно-преміальною та акордно-преміальною – за виконання та перевиконання встановлених виробничих завдань, технічно обґрунтованих норм, поліпшення якості продукції, економію сировини та матеріалів.

Дані про виробіток робітників-відрядників використовуються не лише для визначення розміру належної їм заробітної плати, а й для обліку переміщення матеріалів і напівфабрикатів у виробництві. Для підрахунку заробітної плати за відрядною формою необхідно мати точні дані про кількість і якість продукції, виробленої кожним робітником. При цьому забезпечується контроль за відповідністю виробленої продукції кількості використаних матеріалів, деталей чи заготовок, виданих на обробку, та уникнення так званих приписок виробітку, приховування браку і нестачі деталей.

Погодинна форма оплати праці використовується в умовах механізації й автоматизації виробництва, зокрема, на дільницях і видах робіт із регламентованим режимом виробництва, на потокових лініях, на операціях, де потрібна особлива точність виготовлення виробів, у дослідних виробництвах тощо. Така форма оплати праці застосовується в

поєднанні із встановленням нормованих завдань, нормативів чисельності і норм обслуговування для відповідних категорій працівників. Погодинна форма оплати праці залежно від виробничих умов може застосовуватись у поєднанні з преміовальною – за досягнення відповідних кількісних і якісних результатів праці.

Заробітна плата за погодинною формою нараховується за урочний робочий час згідно з тарифною ставкою (погодинною, денною, місячною), встановленою з урахуванням кваліфікації робітника і характеру виконуваних робіт.

До статті калькуляції «Додаткова заробітна плата» відносяться витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих виробництвом відповідної продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості окремих видів (груп однорідних видів) продукції.

Додаткова заробітна плата (або її частина) робітників, зайнятих виробництвом відповідної продукції (робіт, послуг), пряме віднесення якої до собівартості окремих видів продукції ускладнене, включається до собівартості на основі розрахунку (виходячи з обсягу виробництва, переліку робочих місць і норм обслуговування) кошторисної ставки цих витрат, розрахованої на одиницю продукції.

Уся заробітна плата, нарахована виробничому персоналу за виконання робіт, пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), розподіляється за напрямками витрат і відповідними статтями калькуляції. Загальна сума заробітної плати у звіті про її розподіл за напрямками витрат повинна відповідати сумі нарахованої заробітної плати.

Якщо на підприємстві створюється резерв для забезпечення виплати відпусток, то до витрат виробництва (обігу) включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву. Інші виплати, надбавки й доплати відносяться на виробничу собівартість продукції у розмірах, передбачених законодавством.

Витрати на виплату інших заохочувальних та компенсаційних виплат, до яких належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад установлені зазначеними актами норми, не включаються до виробничої собівартості продукції, а відносяться до наднормативних виробничих витрат.

Заробітна плата робітників, зайнятих обслуговуванням виробничого устаткування чи загальновиробничими роботами, відноситься відповідно до витрат на утримання і експлуатацію устаткування або загальновиробничих витрат.

До статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» включаються витрати на соціальні заходи в частині страхування працівників, зайнятих виробництвом продукції в основних та допоміжних структурних підрозділах підприємства, зокрема:

- формування обов'язкового державного єдиного соціального внеску (пенсійне страхування; соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності; соціальне страхування на випадок безробіття; страхування від нещасних випадків;)

- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;

- відрахування на інші соціальні заходи.

До статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування» належать:

1) амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів;

2) витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд, технічне обслуговування);

3) витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинне визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів;

4) сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;

5) витрати на утримання цехових транспортних засобів;

6) інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

Витрати, віднесені підприємством до статті «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування» можуть формуватися за окремою номенклатурою статей.

1. Витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд і технічне обслуговування).

Витрати на проведення контрольно-діагностичних, кріпильних, регулювальних, мастильних операцій та очисних робіт тощо з перевірки вимірювальних приладів та реєстраційної апаратури, заміни шлангів, пальників та контактів автогенного і електрозварювального устаткування, шлангів та з'єднань пневматичного інструменту, заміни та зшивання приводних пасів і транспортерних стрічок, заміни клапанів, шибєрів,

засувок та інших запасних частин передавального устаткування:

- вартість мастильних, обтиральних матеріалів, емульсій для охолодження, спожитих палива, електроенергії, води, пари, стисненого повітря та інших видів енергії на приведення в рух верстатів, кранів, насосів, підйомників, пресів, іншого виробничого та підйомно-транспортного устаткування;

- витрати на оплату праці робітників, що обслуговують виробниче та підйомно-транспортне устаткування (наладчиків, мастильників, шорників, електромонтерів, слюсарів та інших робітників);

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизаційні відрахування;
- вартість послуг цеху контрольно-вимірювальних приладів й автоматики щодо знімання показників вимірювальних приладів та первинної обробки цих показників;

- вартість послуг цехів і допоміжних виробництв.

2. Витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів.

Витрати на проведення ремонтів, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів:

- вартість запасних частин, деталей, вузлів та інших матеріалів;
- витрати на оплату праці робітників (слюсарів, верстатників, ремонтників та інших робітників);
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизаційні відрахування;
- вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв, а також послуг, наданих сторонніми організаціями.

3. Сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами.

Сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами.

4. Інші витрати.

Інші витрати, які належать до витрат на утримання та експлуатацію устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), але не належать до раніше перелічених витрат.

До складу статті “Загальновиробничі витрати” включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й

медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Витрати, віднесені підприємством до статті “Загальновиробничі витрати” можуть формуватися за окремою номенклатурою статей.

1. Витрати на управління виробництвом.

Витрати на утримання працівників апарату управління виробництвом (цехами, дільницями тощо):

- витрати на оплату праці працівників апарату управління цехами, дільницями, виробництвами тощо;
- відрахування на соціальні заходи.

Витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо у межах норм, передбачених законодавством (без готельного збору)

Витрати на придбання спеціалізованої літератури для інформаційного забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці.

Сплата послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня робітників, зайнятих виробництвом продукції (робіт, послуг).

Інші витрати.

2. Сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний

лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами загальнопромислового призначення.

Сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами загальнопромислового призначення

3. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва.

Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей у ході виробничого процесу:

- витрати на оплату праці працівників, зайнятих удосконаленням технологій та організацією виробництва
- відрахування на соціальні заходи
- витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, енергію
- амортизаційні відрахування
- оплата послуг сторонніх організацій
- інші витрати

4. Витрати на обслуговування виробничого процесу.

Витрати на забезпечення виробництва сировиною, матеріалами, паливом, енергією, інструментами, пристроями та іншими засобами і предметами праці; на внутрішньозаводське переміщення вантажів зі складів до цехів і готової продукції із цехів на склади транспортними засобами (цехового, дільничного, лінійного) призначення:

• витрати на оплату праці водіїв вантажних автомобілів, авто- і електрокарів, вантажників, комірників та інших робітників, зайнятих забезпеченням виробництва сировиною, матеріалами, паливом, енергією, інструментами, пристроями та іншими засобами і предметами праці, переміщенням вантажів, підвезенням їх у цех до робочих місць, розвантаженням матеріалів, інструментів і деталей, збирання їх верстатів та інших робочих місць і доставкою готової продукції на склади зберігання;

- відрахування на соціальні заходи;
- вартість мастильних і обтиральних матеріалів, пального, запасних частин та інших матеріалів, використаних для експлуатації зазначених транспортних засобів;
- амортизаційні відрахування;
- інші витрати.

Витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції (робіт, послуг), з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем управління довкіллям, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону «Про підтвердження відповідності»:

- витрати на оплату праці контролерів ВТК та інших працівників, які здійснюють технологічний контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг);

- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на матеріали, контрольно-вимірювальні прилади та інструменти для здійснення контролю;
- інші витрати.

Витрати на утримання іншого загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу:

- витрати на оплату праці іншого загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу (комірників, гардеробників, підсобних працівників, молодшого обслуговуючого персоналу та інших працівників цеху, які не належать до управлінського персоналу);

- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на матеріали;
- інші витрати.

5. Витрати на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення.

Витрати на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення, у тому числі взятих у тимчасове користування за угодами оперативного лізингу (оренди):

- витрати на оплату праці робітників, зайнятих утриманням та експлуатацією, технічним оглядом і технічним обслуговуванням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення (слюсарів, наладчиків, електриків, мастильників тощо);

- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на мастильні, обтиральні матеріали, емульсії для охолодження, спожиті паливо, електроенергію, воду, пару, стиснене повітря та інші види енергії на приведення в рух верстатів, кранів, пресів, підйомників та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення та на технічний огляд і технічне обслуговування;

- амортизаційні відрахування;
- вартість послуг сторонніх організацій;
- інші витрати

6. Витрати на проведення ремонтів, які здійснюються для підтримання в робочому стані та одержання первісно очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення.

Витрати на проведення ремонтів, які здійснюються для підтримання в робочому стані та одержання первісно очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів

загальновиробничого призначення:

- витрати на оплату праці робітників, що виконують ремонти (слюсарів, верстатників, ремонтників, monterів електрообладнання та інших допоміжних робітників) будівель, споруд та іншого інженерного обладнання;

- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, деталі, вузли, паливо, енергію;

- амортизаційні відрахування;
- вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв, а також послуг, наданих сторонніми організаціями;

- інші витрати.

#### 7. Витрати на охорону праці.

Витрати на забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, витрати на забезпечення санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів у встановленому законодавством порядку:

- витрати на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та техніки безпеки; витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу, зайнятого забезпеченням санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог;

- відрахування на соціальні заходи;
- вартість матеріалів, палива, енергії, купівельних комплектуючих виробів, медикаментів для забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки, для обладнання і утримання засобів охорони праці, ;

- вартість медикаментів, аптечок з набором медикаментів та інших матеріалів для забезпечення санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог з охорони праці;

- амортизаційні відрахування;

- інші витрати.

Витрати на одержання дозволу на початок роботи та види робіт цехів, діяльність яких пов'язана з виконанням робіт та експлуатацією об'єктів, машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпеки;

- оплата послуг сторонніх підприємств;

- інші витрати.

Витрати, пов'язані із забезпеченням найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків, та іншими засобами індивідуального захисту; милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, молоком і лікувально-профілактичним харчуванням відповідно до переліку та норм, встановлених нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією:



- витрати на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням та іншими засобами індивідуального захисту

- відрахування на соціальні заходи
- витрати матеріалів
- оплата послуг сторонніх підприємств
- інші витрати

Витрати на проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (на протязі трудової діяльності) медичних оглядів робітників, зайнятих на тяжких роботах, роботах із шкідливими або небезпечними умовами праці або таких, де існує необхідність у професійному відборі, а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб у віці до 21 року; витрати на проведення щеплень:

- витрати на оплату праці медичного персоналу, що проводить зазначені медичні огляди робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати матеріалів, палива, енергії, медикаментів;
- оплата послуг інших медичних установ;
- інші витрати.

Витрат на інструктаж, навантаження з охорони праці виробничого персоналу з надання першої медичної допомоги потерпілим від нещасних випадків і правил поведінки у разі виникнення аварії.

Витрати на проведення атестації робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці.

Витрати на проведення аудиту з охорони праці в цехах.

Витрати на придбання необхідних нормативно-правових актів, научних посібників, літератури, плакатів, відеофільмів, макетів програмних продуктів тощо з питань охорони праці, оформлення стендів, оснащення кабінетів.

8. Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони

Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони цеху, дільниці:

- витрати на оплату праці персоналу пожежної і сторожової охорони;
- відрахування на соціальні заходи;
- вартість пального, мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту і пожежних машин;
- вартість обмундирування, що видається робітникам пожежної і сторожової охорони, і чергового спецодягу;
- витрати на утримання і ремонт протипожежних пристроїв, засобів сигналізації;
- амортизаційні відрахування;
- витрати на всі види відряджень та переміщень робітників пожежної і сторожової охорони;
- оплата послуг сторонніх підприємств з пожежної та сторожової

охорони;

- інші витрати.

9. Витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки, телекомунікаційних послуг.

Витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки; витрати на телекомунікаційні послуги цехів, діяльність:

- витрати на оплату праці працівників, зайнятих обслуговуванням засобів сигналізації та телефонного зв'язку;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, паливо, енергію;
- амортизаційні відрахування;
- інші витрати.

10. Податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Загальнодержавні податки, збори та інші обов'язкові платежі, пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається:

- плата за землю (земельний податок, а також орендна плата за земельні ділянки);
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів загальноновиробничого призначення;
- збір за геологорозвідальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, якщо діяльність виробничого підрозділу (цеху) пов'язана з видобутком корисних копалин;
- плата за спеціальне використання природних ресурсів (водних ресурсів, лісових ресурсів, надр при видобутку корисних копалин);
- плата за забруднення навколишнього природного середовища за викиди та скиди і розміщення відходів загальноновиробничого характеру в межах лімітів;
- рентна плата за нафту та природний газ, газовий конденсат, якщо виробничі підрозділи здійснюють видобуток нафти, природного газу чи газового конденсату.

Місцеві податки і збори:

- збір за припаркування виробничого автотранспорту;
- збір на право використання місцевої символіки.

11. Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення.

Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо), витрати із самостійного зберігання, переробки, захоронення та ліквідації відходів від виробничої діяльності цеху:

- витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- відрахування на соціальні заходи;

- витрати на матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, паливо, енергію, знешкоджувальні засоби та ін.;

- амортизаційні відрахування;
- інші витрати.

Витрати на оплату послуг із зберігання, переробки, захоронення та ліквідації відходів від виробничої діяльності цеху сторонніми організаціями, з очищення виробничих та дощових стічних вод.

Інші види витрат на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом виробничої діяльності цеху, дільниці.

12. Витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад.

Витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами.

Витрати на перевезення працівників-інвалідів 1 і 2 груп до місця роботи і назад незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування.

13. Витрати на створення забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат.

Витрати на створення забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплати відпусток працівникам.

Витрати на створення забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виконання гарантійних зобов'язань.

14. Платежі зі страхування цехового майна.

Витрати зі страхування цехового майна, що пов'язане з виробничою діяльністю (будівель, споруд, устаткування, транспортних засобів, інвентаря, матеріальних ресурсів тощо).

Витрати зі страхування ризиків екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана підприємством іншим особам у межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, діючого на момент укладення такого страхового договору.

15. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень:

- витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах по утриманню виробничих приміщень;

- відрахування на соціальні заходи;

- витрати на матеріали, паливо й енергію для утримання електромережі, на запасні частини, комплектуючі вироби на утримання опалювальної мережі, водопостачання, каналізації, вентиляційних пристроїв, вартість палива, витраченого на опалення; вартість електроенергії, води, пари, використаних на господарські потреби; витрати на дезодорацію, дезінфекцію і асенізацію;

- амортизаційні відрахування;

- інші витрати.

#### 16. Інші витрати.

Нестачі матеріальних цінностей в цехах у межах норм природного убутку.

Втрати від браку, якщо вони не виділені в окрему статтю калькуляції та їх не можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції.

Виплата компенсації робітникам за використання для потреб виробництва власного інструменту і особистого транспорту.

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації виробничому персоналу.

Вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

Відшкодування витрат Пенсійного фонду на виплату та доставку пенсій, призначених на пільгових умовах.

До статті калькуляції «Втрати від браку» належать:

- вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин;

- вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих під час налагодження устаткування;

- вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих у технологічному потоці при їх виробленні, обробленні, пакуванні; розбитих під час транспортування на виробництві (бій);

- витрати на усунення браку;

- витрати, що перевищують установлені норми витрат на гарантійний ремонт (тобто 10 відсотків від сукупної вартості таких товарів, що були продані та по яких не закінчився строк гарантійного обслуговування) та витрати на утримання гарантійних майстерень.

Такий вид втрат від браку на підприємстві виникає у тому разі, якщо на підприємстві створений резервний фонд для виконання гарантійних зобов'язань. Якщо на підприємстві не створювався резервний фонд, усі фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування включаються до витрат на збут;

- технологічні втрати.

Втрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, деталей, вузлів, виробів (крім нестач), які виникають у процесі виготовлення виробів, розподіляються на такі групи:

- брак у виробництві;

- втрати, спричинені рівнем розвитку техніки, пов'язані з технологічними процесами виготовлення деталей, вузлів, виробів - технологічні втрати.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Не належать до браку втрати від сортності, тобто від переведення продукції у нижчий сорт за якістю.

За місцем виявлення брак поділяється на:

- внутрішній - це брак продукції, виявлений на виробництві до її відправлення споживачу;

- зовнішній - брак, виявлений споживачем у процесі складання, монтажу або під час експлуатації виробу і пред'явлений для відшкодування збитків.

І внутрішній, і зовнішній брак можуть бути як поправним, так і непоправним (остаточним) залежно від характеру дефектів, що виявляються під час технічного приймання.

Поправним браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які після усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе й економічно доцільне.

Остаточним браком вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли, та роботи, що не можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе й економічно недоцільне.

Собівартість внутрішнього поправного браку включає:

- витрати на сировину, матеріали і напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів продукції;

- витрати на заробітну плату робітників, нараховану за операції з виправлення браку;

- відрахування на соціальне страхування;

- частину загальновиробничих витрат.

Собівартість внутрішнього остаточного браку складається з основних витрат (виходячи з нормативних (планових) витрат), включаючи частину загальновиробничих витрат.

Вартість зовнішнього браку складається з:

- вартості продукції (виробів), остаточно забракованої споживачами;
- відшкодування покупцю витрат, пов'язаних з придбанням цієї продукції;

- витрат на демонтаж забракованих виробів;

- транспортних витрат, викликаних заміною забракованої продукції;

- витрат на виправлення забракованої продукції у споживача, якщо вона відноситься до поправного браку.

Втрати від внутрішнього браку відображаються у витратах того ж місяця, у якому був виявлений брак, а втрати від зовнішнього браку - у тому місяці, в якому були пред'явлені претензії від споживачів.

Втрати від браку включаються до собівартості того виду продукції, по якому виявлено брак.

В індивідуальному та дрібносерійному виробництвах втрати від браку можуть бути віднесені до вартості незавершеного виробництва за умови, що ці втрати відносяться до конкретного замовлення, виконання якого ще не закінчене.

Не допускається включення втрат від браку до інших статей калькуляції, тобто відображення їх у фактичних витратах матеріалів, витратах на основну заробітну плату та додаткову заробітну плату.

До технологічних втрат належить вилучення напівфабрикатів, деталей, вузлів і виробів, не відповідних вимогам нормативно-технічної документації, яке виникає у виробництві внаслідок недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу, пов'язаної з недостатнім знанням фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів і виготовлюваних виробів, недосконалим технологічним обладнанням та вимірювальною технікою, а також невідповідністю окремих фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів і напівфабрикатів, які виготовляються і поставляються за діючою нормативно-технічною документацією, оптимальним вимогам виробництва.

Якщо на підприємстві втрати від браку не виділяються в окрему статтю калькуляції, вони ураховуються в складі загальновиробничих витрат.

До статті калькуляції «Інші виробничі витрати» належать:

1. Витрати щодо перевірки виробів, деталей, вузлів на відповідність вимогам стандартів або технічних умов;

2. Витрат для проведення епізодичних та періодичних випробувань (коротких контрольних) щодо оцінки зібраного виробу (або його складових частин) на відповідність вимогам нормативної документації:

- витрати на матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби паливо й енергію, технологічні

- витрати на оплату праці робітників, пов'язаних із перевіркою якості виробів деталей та вузлів на відповідність вимогам стандартів або технічних умов проведення епізодичних та періодичним випробувань (коротких контрольних)

- відрахування на соціальні заходи амортизаційні відрахування

- вартість тимчасових дослідних стендів або утримання постійних стендів, станцій та інших дослідних споруд

- послуги інших цехів

- оплата за проведення (або участь у випробуваннях стороннім спеціалізованим організаціям, послуг спеціального характеру, наданих за договірними цінами або спеціальними угодами)

3. Витрати, пов'язані з монтажем або демонтажем виробу, що випробовується

4. Витрати на відновлення або приведення виробу у товарний вигляд або вартість, зменшена на суму вартості ліквідних матеріалів і відходів, якщо в процесі випробування виріб буде приведено до повної або часткової непридатності.

Групування витрат за калькуляційними статтями дає змогу визначити їх роль у формуванні собівартості.

#### 4.4. Поведінка витрат в процесі господарської діяльності (по об'єктах)

Поведінка витрат – це характер реагування витрат залежно від факторів на зміни у господарській діяльності підприємства. На витрати впливають наступні фактори: обсяги господарської діяльності (створених об'єктів); кількість ресурсів, що використовуються при створенні одиниці об'єктів; структура використаних ресурсів; форма зв'язку між обсягами господарської діяльності і витрачанням ресурсів та ціни за одиницю використаних ресурсів.

Досить важливим є розуміння взаємозв'язку між витратами та факторами, які на них впливають. Це дає можливість передбачити майбутні витрати та прийняти необхідні управлінські рішення.

Існують чотири моделі формування витрат та оцінки їх поведінки: змінні, напівзмінні, напівпостійні і постійні (рис. 4.4.1).



Рис. 4.4.1. Характеристика витрат підприємства за моделями їх поведінки

Витрати підприємства в цілому, його структурних підрозділів, щодо окремих об'єктів і видів діяльності характеризуються як змішані з різною структурою певних їх видів.

Графічно взаємозв'язок між витратами і факторами що впливають на їх поведінку можна проілюструвати за допомогою графіків (рис. 4.4.2. – 4.4.7.)

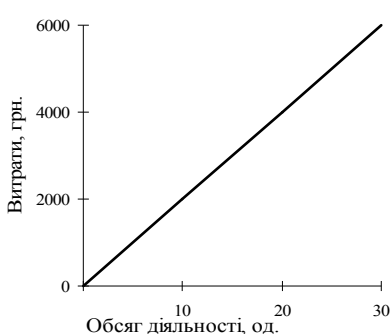


Рис. 4.4.2. Загальні змінні витрати

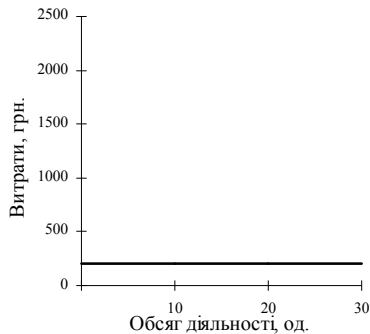


Рис. 4.4.3. Змінні витрати на одиницю продукції

Змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності. Напівзмінні витрати – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Напівпостійні витрати – це витрати, що змінюються ступінчасто при досягненні певного обсягу діяльності.

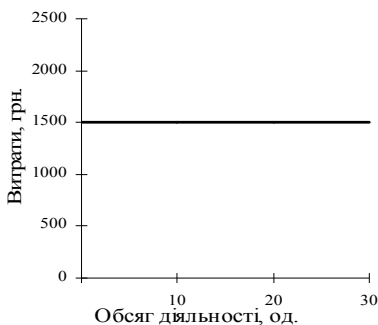


Рис. 4.4.4. Загальні постійні витрати

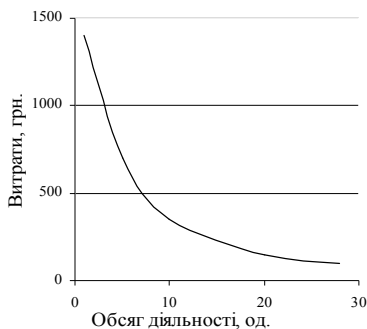


Рис. 4.4.5. Постійні витрати на одиницю продукції

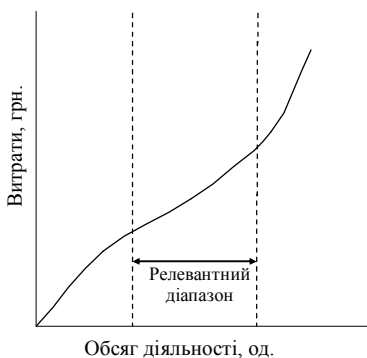


Рис. 4.4.6. Поведінка змінних витрат і релевантний діапазон

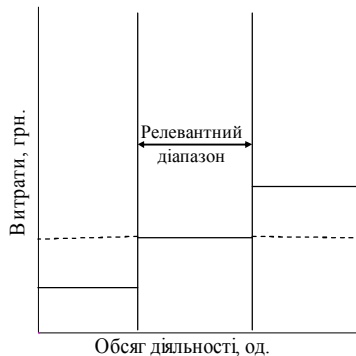


Рис. 4.4.7. Поведінка постійних витрат і релевантний діапазон

Змінні витрати, у свою чергу, поділяються на пропорційні, прогресивні та дегресивні. Пропорційні витрати змінюються тими ж темпами, що й обсяг діяльності. Прогресивні витрати – це такі, темпи зростання яких перевищують темпи зростання обсягів діяльності. Дегресивними називають такі змінні витрати, темпи зростання яких відстають від темпів зростання обсягів діяльності.

Витрати підприємства, в цілому, містять в собі всі види витрат і за поведінкою носять змішаний характер.



Вивчення динаміки витрат підприємства уможливило оцінку їх поведінки і побудову функції. Оцінка витрат – це процес обчислення динаміки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами і різними факторами господарської діяльності. Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами.

Для визначення функції витрат необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$\begin{cases} \sum \text{ВП} = \text{КС} \times \text{ПР} + \text{НВ} \sum \text{ОД} \\ \sum \text{ОД} \times \text{ВП} = \text{ПР} \sum \text{ОД} + \text{НВ} \sum \text{ОД}^2 \end{cases}$$

де ВП – загальні витрати підприємства; КС – кількість спостережень, що характеризують витрати підприємства; ПР – параметр рівняння за умови якщо обсяг об'єктів діяльності підприємства за асортиментом дорівнює нулю; НВ – витрати на одиницю об'єктів діяльності, що носять елементи змінних, напівзмінних і напівпостійних витрат; ОД – кількість об'єктів діяльності за асортиментом.

Розв'язавши цю систему рівнянь знаходимо значення ПР і НВ та підставляємо їх у рівняння.

Складнішою є модель, яка використовує всі величини витрат підприємства відповідно до їх поведінки.

$$\text{ВП} = \text{ПВ} + \text{ЗВ} \times \text{ОД} + \text{НЗ} \times \text{ОД} \times \text{К}_1 + \text{НП} \times \text{К}_2 \times \text{ОД};$$

де ПВ – загальні постійні витрати; ЗВ – змінні витрати на одиницю об'єктів діяльності; НЗ – напівзмінні витрати на одиницю об'єктів діяльності; НП – напівпостійні витрати на одиницю об'єктів діяльності;  $\text{К}_1$ ,  $\text{К}_2$  – відповідно, коефіцієнти рівня зміни напівпостійних і напівзмінних витрат при досягненні певних обсягів діяльності.

Отже, у спрощеному вигляді функцію витрат підприємства в цілому (за окремими об'єктами) можна описати наступним чином:

$$\text{ВП} = \text{ПР} + \text{НВ} \times \text{ОД};$$

Залежно від поведінки витрат їм визначають коефіцієнти реагування на зміни обсягів діяльності:  $\text{К} = 0$  – постійні витрати;  $\text{К} = 1$  – пропорційні витрати;  $\text{К} > 1$  – прогресивні витрати;  $0 < \text{К} < 1$  – дегресивні, напівзмінні і напівпостійні витрати.

Функція витрат полегшує прогнозування майбутніх витрат для здійснення господарської діяльності.

## **РОЗДІЛ 5. ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА**

### **5.1. Джерела отримання доходів на підприємстві**

#### **5.2. Економічний механізм формування доходів підприємства**

#### **5.3. Використання доходів підприємства**

### **5.1. Джерела отримання доходів на підприємстві**

Дохід - багатогранне економічне поняття, яке застосовується у різних значеннях. У широкому розумінні дохід розглядається як грошові та натуральні надходження до суб'єктів господарської діяльності. У вузькому значенні дохід - це потік грошових надходжень в одиницю часу (годину, тиждень, місяць, рік). На відміну від багатства, яке втілюється у моментних запасах активів, дохід передбачає приплив надходжень в динаміці.

Бухгалтерський облік визначає дохід як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. Дохід підприємства формується від звичайної діяльності, так і від надзвичайних подій. Дохід від звичайної діяльності є доходом, який виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання і позначається різними назвами, а саме: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті. Дохід визнається, коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити.

Дохід від продажу товарів визнається у разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;

б) за суб'єктом господарювання не залишається а ні подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, а ні ефективний контроль за проданими товарами;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Дохід, пов'язаний з послугою визнається шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) можна достовірно оцінити суму доходу;

б) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;

в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду;

г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.

У результаті використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами виникає дохід у вигляді:

а) відсотків – плати за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання;

б) роялті – плати за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм;

в) дивідендів – розподілу прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до їхніх внесків капіталу певного класу.

Дохід, який виникає в результаті використання третіми сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди визнається якщо:

а) є ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання;

б) можна достовірно оцінити суму доходу;

в) виконуються наступні умови – застосовується метод ефективної ставки відсотка; нарахування роялті здійснюється згідно із сутністю відповідної угоди; встановлюється право акціонера на отримання виплати дивідендів.

Успішне функціонування підприємства можливе тільки за умов постійного забезпечення руху грошових коштів. Надходження грошей – це дохід, а їх використання – це витрати. До того ж дуже важливо, щоб доходи перевищували витрати і забезпечували отримання прибутку.

У звітності підприємства доходи відображаються за різними статтями, економічна сутність яких характеризується наступними визначеннями:

1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, за вирахуванням наданих знижок, повернень проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

2. Інші операційні доходи – суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо. До цих доходів також уключаються дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів.

3. Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю – дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю;

4. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції – дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

5. Дохід від участі в капіталі - дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

6. Інші фінансові доходи - дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

7. Інші доходи - доходи від реалізації фінансових інвестицій; доходи від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

8. Дохід від благодійної допомоги –сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

9. Прибуток від впливу інфляції на монетарні статті – сума прибутку від впливу інфляції на монетарні статті, що визначається відповідно до діючого законодавства.

10. Дохід з податку на прибуток - загальна сума доходу з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

11. Прибуток від припиненої діяльності після оподаткування – прибуток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.

12. Дооцінка необоротних активів – сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

13. Дооцінка фінансових інструментів - сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування.

14. Накопичені курсові різниці - сума курсових різниць, які відображаються у складі власного капіталу та визнаються в сукупному доході.

15. Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств - інший сукупний дохід асоційованих, дочірніх або спільних

підприємств, облік фінансових інвестицій у яких ведеться за методом участі в капіталі.

16. Інший сукупний дохід - сума сукупного доходу, для відображення якого за ознаками істотності не можна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей фінансової звітності.

Розрахунок руху грошових доходів підприємства за фінансовою звітністю наведено на рис. 5.1.1 і 5.1.2.

Для відображення доходів підприємства використовують наступні бухгалтерські рахунки:

*Доходи від об'єктів діяльності підприємства*

70 «Доходи від реалізації»

- дохід від реалізації готової продукції
- дохід від реалізації товарів
- дохід від реалізації робіт, послуг

71 «Інший операційний дохід»

• дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю

- дохід від купівлі-продажу іноземної валюти
- дохід від реалізації інших оборотних активів
- дохід від операційної оренди активів
- дохід від операційної курсової різниці
- одержані штрафи, пені, неустойки
- відшкодування раніше списаних активів
- дохід від списання кредиторської заборгованості
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
- інші доходи від операційної діяльності

72 «Дохід від участі в капіталі»

- дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
- дохід від спільної діяльності
- дохід від інвестицій в дочірні підприємства

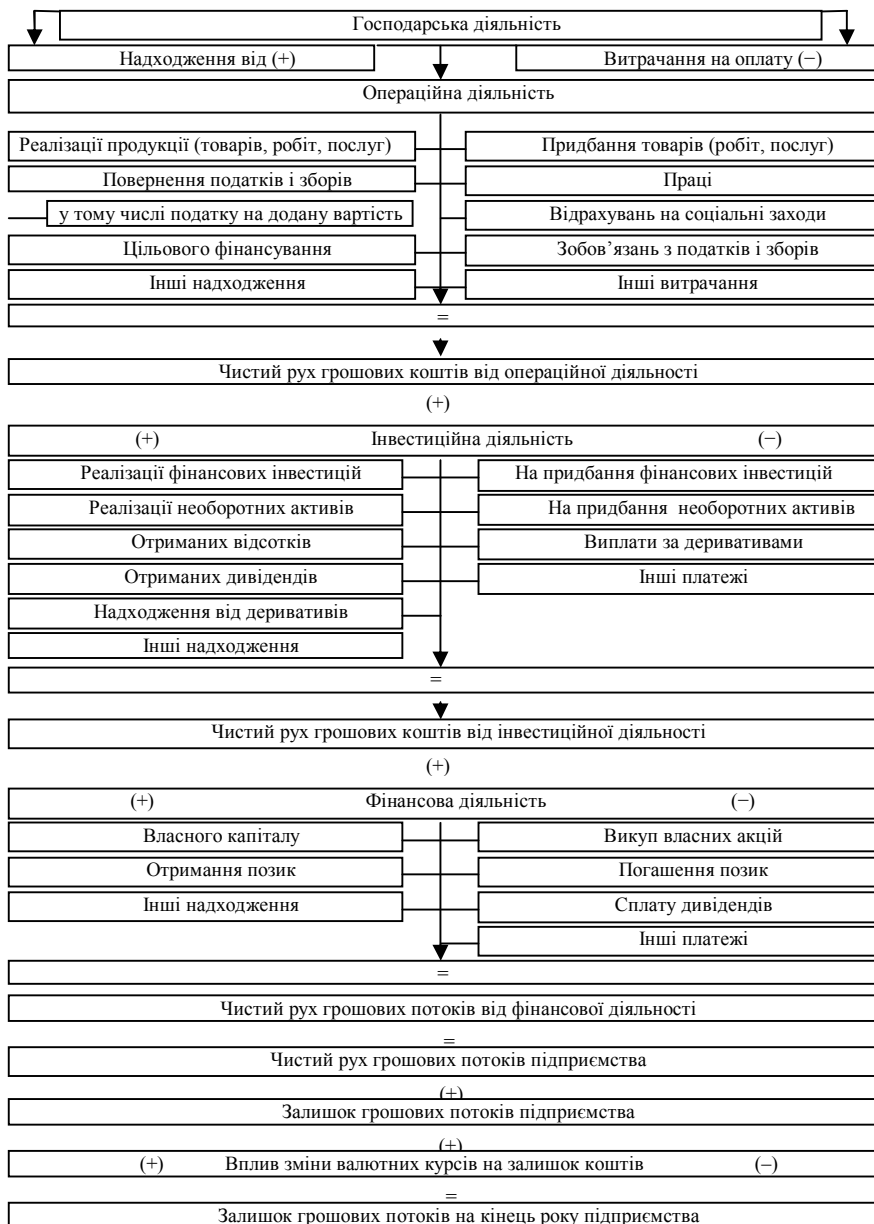
73 «Інші фінансові доходи»

- дивіденди одержані
- відсотки одержані
- інші доходи від фінансових операцій

74 «Інші доходи»

- дохід від зміни вартості фінансових інструментів
- дохід від реалізації фінансових інвестицій
- дохід від відновлення корисності активів
- дохід від неопераційної курсової різниці
- дохід від безоплатно одержаних активів
- інші доходи

681 «Розрахунки за авансами одержаними»



*Рис. 5.1.1. Розрахунок руху грошових доходів підприємства прямим методом за фінансовою звітністю*

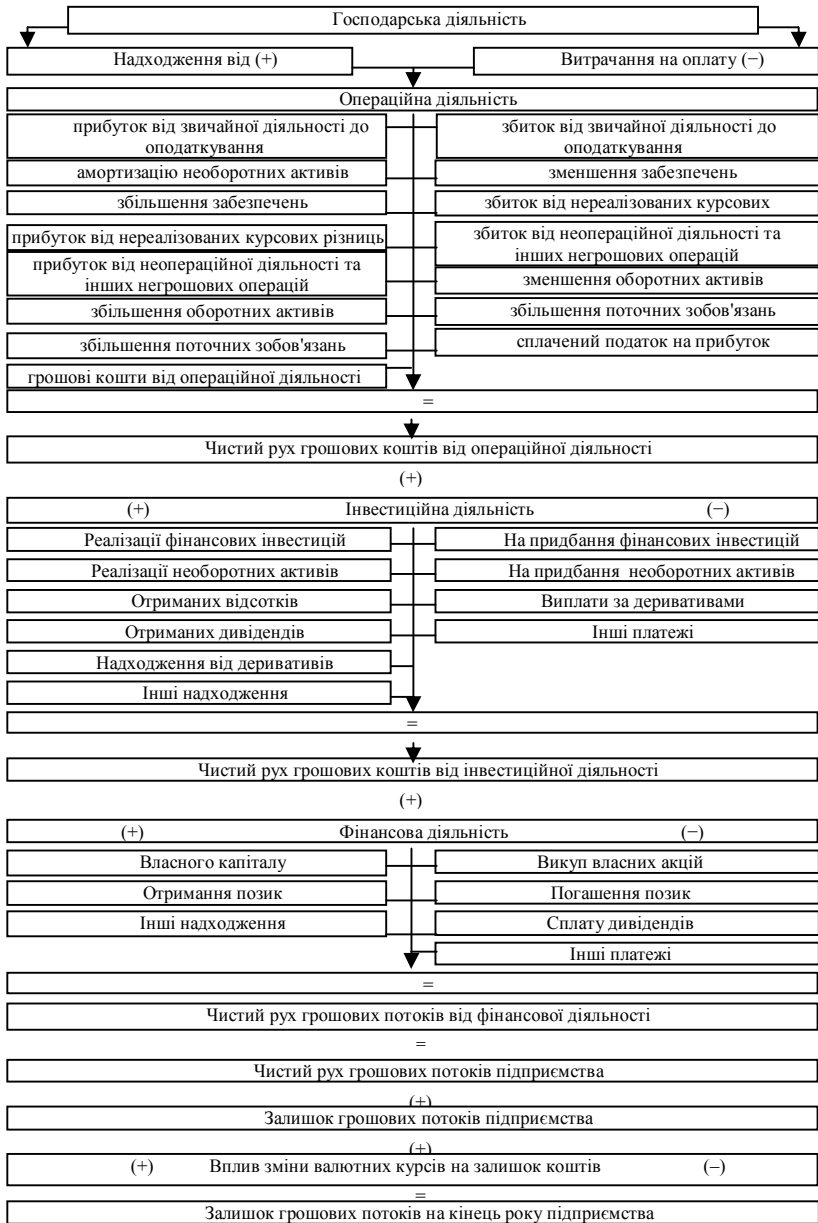


Рис. 5.1.2. Розрахунок руху грошових доходів підприємства непрямим методом за фінансовою звітністю

69 «Доходи майбутніх періодів» – авансові платежі та попередня оплата послуг

*Доходи від формування власного капіталу*

40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – внески власників за установчими документами

41 «Капітал у дооцінках»

- дооцінка основних засобів
- дооцінка нематеріальних активів
- дооцінка фінансових інструментів
- інший капітал у дооцінках

42 «Додатковий капітал»

- емісійних дохід
- інший вкладений капітал
- накопичені курсові різниці
- безоплатно одержані необоротні активи
- інший додатковий капітал

48 «Цільове фінансування і цільові надходження»

- кошти, вивільнені від оподаткування
- кошти з бюджету та державних цільових фондів
- благодійна допомога
- інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень

*Одержані кошти (доходи) на поворотній основі*

50 «Довгострокові позики»

- довгострокові кредити банків у національній валюті
- довгострокові кредити банків в іноземній валюті
- відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті
- відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті
- інші довгострокові
- позики в національній валюті
- інші довгострокові позики в іноземній валюті

60 «Короткострокові позики»

- короткострокові кредити банків у національній валюті
- короткострокові кредити банків в іноземній валюті
- відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті
- відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті
- прострочені позики в національній валюті
- прострочені позики в іноземній валюті

52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» – продані облігації

55 «Інші довгострокові зобов'язання» – фінансова допомога на зворотній основі

*Надходження за товарними кредитами та отриманими забезпеченнями*

61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» –



заборгованість за зобов'язаннями

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – заборгованість за зобов'язаннями з постачальниками та підрядниками

53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» – інформації про стан зобов'язання

01 «Орендовані необоротні активи» – Отримані необоротні активи

03 «Контрактні зобов'язання» – укладені контракти

041 «Непередбачені активи» – непередбачені активи

06 «Гарантії за забезпечення отримані» – отримані гарантії та забезпечення

07 «Списані активи» – Дебіторська заборгованість списана з балансу.

Надходження і використання доходів на підприємстві може набувати готівкової, безготівкової і товарної форми. Готівковий рух доходів – це сума фактично одержаних готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і позареалізаційних надходжень та їх використання на рахунку 30 «Каса».

Безготівковий рух доходів – це грошові надходження та їх використання, які відбуваються за допомогою записів на рахунках в банку, коли гроші (кошти) списуються з рахунку платника (покущя) і переказуються на рахунок отримувача коштів (продавця).

Товарообмінна (бартерна) форма надходження доходів передбачає проведення не грошових розрахунків за реалізовані товари (роботи, послуги).

## 5.2. Економічний механізм формування доходів підприємства

Обсяг реалізації об'єктів діяльної підприємства є взаємозалежним показником від створеної кількості об'єктів господарювання. В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженого попиту на перше місце виходить обсяг виробництва продукції. Але в міру насичення ринку і посилення конкуренції не виробництво визначає обсяг продажів, а навпаки, можливий обсяг продажів є основою розробки виробничої програми. Підприємство має виробляти тільки ті товари і в такому обсязі, які воно може реально реалізувати.

Темпи зростання обсягу виробництва і реалізації продукції, поліпшення її якості безпосередньо впливають на обсяг витрат, прибуток і рентабельність підприємства.

На дохід підприємства, що формується в процесі звичайної діяльності та за рахунок надзвичайних подій впливають кількісний і ціновий фактори. Величину доходів за окремими об'єктами можна показати як добуток їх обсягу і ціни.

$$\text{ДПО} = \text{КОД} \times \text{ЦОД},$$

де ДПО – дохід підприємства від об'єктів діяльності; КОД – кількість

реалізованих об'єктів діяльності; ЦОД – ціна на об'єкти діяльності.

Дохід підприємства показує величину реального обсягу об'єктів його діяльності, які бажають придбати покупці за можливого рівня цін. Основними покупцями, які формують попит на об'єкти діяльності підприємства є домогосподарства, суб'єкти господарювання, держава та зарубіжні покупці. Тому, існують чотири основні складові попиту на об'єкти діяльності підприємства: споживання, інвестиції, державні видатки і чистий експорт (різниця між експортом і імпортом готової продукції, товарів, робіт і послуг).

Отже, кількість об'єктів діяльності підприємства, які формують його дохід є сумою їх внутрішнього і зовнішнього попиту. Зрозуміло, що чим нижчий рівень цін на об'єкти діяльності підприємства, тим більший їх реальний обсяг захочуть придбати покупці. І чим вищий рівень цін, тим менший обсяг готової продукції, товарів, послуг і робіт вони готові купити.

Обсяг об'єктів діяльності підприємства, що формують його дохід забезпечується виробничою потужністю. У загальному вигляді виробнича потужність підприємства щодо формування доходу розраховується за формулою:

$$\text{ВПП} = (\text{КОО} \times \text{ФГР}) : \text{ТВП} \times \text{ЦОД},$$

де ВПП – виробнича потужність підприємства щодо створення доходу за об'єктами діяльності; КОО – кількість одиниць обладнання що забезпечує створення об'єктів діяльності підприємства; ФГР – ефективний фонд часу роботи одиниці обладнання за рік, годин; ТВП – трудомісткість створення об'єкта діяльності, годин на одиницю; ЦОД – ціна створеного об'єкта діяльності за одиницю, грн. коп.

Проведені розрахунки наявної виробничої потужності підприємства для визначення величини доходу повинні пройти обґрунтування щодо забезпеченості трудовими, матеріальними та інвестиційними ресурсами і замовленнями покупців.

Одним із основних моментів формування доходу підприємства є його політика ціноутворення. Ціна - виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару, а ціноутворення - процес формування та встановлення цін.

Суб'єкти господарювання під час провадження господарської діяльності використовують: вільні ціни і державні регульовані ціни.

Вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін.

У вільних цінах враховуються витрати підприємства і прибуток без обмеження рівня рентабельності.

$$\text{ЦОВ} = \text{ВОД} + \text{ПОД} (\text{не обмежується}) + \text{ПДП},$$

де ЦОВ – вільна ціна на об'єкти діяльності підприємства; ВОД – витрати на об'єкти діяльності підприємства; ПОД – прибуток з об'єктів діяльності підприємства; ПДП – податки з діяльності підприємства.

За своїм змістом вільна ціна – договірна ціна, хоча формально акта домовленості між покупцем та продавцем може і не бути. Але оскільки продавець зацікавлений продати свій товар якомога дорожче, а покупець купити його якомога дешевше, ціна зрештою встановлюється з урахуванням їхніх економічних інтересів, хоча і суперечливих.

Державні регульовані ціни запроваджуються на товари, які справляють визначальний вплив на загальний рівень і динаміку цін, мають істотну соціальну значущість, а також на товари, що виробляються суб'єктами, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку. Регульовані ціни формуються за принципами вільного ціноутворення за умови їх певного державного регулювання на окремі види продукції (роботи, послуги) шляхом обмеження рівня рентабельності.

$$\text{ЦОР} = \text{ВОД} + \text{ПОД} \text{ ( не більше } \text{ВОД} \times \text{PCO} : 100) + \text{ПДП},$$

де ЦОР – одержана регульована ціна на об'єкти діяльності підприємства; PCO – рентабельність створення об'єкта діяльності, яка не може перевищувати певний рівень (%).

Рентабельність – сума прибутку (різниця між ціною та витратами), що одержує підприємство з 1 грн. витрат (% коп.).

Державні регульовані ціни можуть запроваджуватися на товари суб'єктів господарювання, які порушують вимоги законодавства про захист економічної конкуренції. Державні регульовані ціни повинні бути економічно обґрунтованими (забезпечувати відповідність ціни на товар витратам на його виробництво, продаж (реалізацію) та прибуток від його продажу (реалізації)).

Зміна рівня державних регульованих цін може здійснюватися у зв'язку із зміною умов виробництва і продажу (реалізації) продукції, що не залежать від господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Державне регулювання цін здійснюється шляхом:

- установлення обов'язкових для застосування суб'єктами господарювання: фіксованих цін; граничних цін; граничних рівнів торговельної надбавки (націнки) та постачальницько-збутової надбавки (постачальницької винагороди); граничних нормативів рентабельності; розміру постачальницької винагороди; розміру доплат, знижок (знижувальних коефіцієнтів);

- запровадження процедури декларування зміни ціни та/або реєстрації ціни.

За умови що рівні державних регулюючих цін на товари встановлені в розмірі, нижче від економічно обґрунтованої величини, держава зобов'язана відшкодувати суб'єктам господарювання різницю між такими розмірами за рахунок коштів бюджету.

Під час проведення експортних (імпортних) операцій у розрахунках з іноземними суб'єктами господарювання застосовуються контрактні (зовнішньоторговельні) ціни, що формуються відповідно до цін і умов

світового ринку.

Ціна як економічна категорія поєднує в собі:

- грошове вираження вартості товару;
- суму грошей, що сплачується покупцем і одержується продавцем за одиницю товару (готової продукції, робіт, послуг);
- непряме вимірювання величини затраченої суспільно необхідної праці;
- кількісне співвідношення попиту і пропозиції.

Встановити ціну товару на ринку складно, бо на неї впливає велика кількість факторів: тип ринку, еластичність споживчого попиту, обсяг і динаміка попиту, економічні можливості покупців, витрати виробництва, ціна на аналогічні товари конкурентів, державне регулювання цін.

За умови конкуренції велике значення має встановлення розумної ціни на реалізовану продукцію (роботи, послуги, товари). Ні для кого не секрет, що коли ціна дуже висока, то товар реалізується погано і прибуток невеликий. Якщо знизимо ціну, то торгівля йде жваво, а прибутку мало. А якщо ціна правильна, то хороші темпи продажу поєднуються з хорошим прибутком.

Щоб вірно визначити ціну на об'єкти діяльності підприємства необхідно здійснити певний перелік робіт (рис. 5.2.1).



Рис. 5.2.1. Характеристика ціноутворення на підприємстві

Ціна одночасно відображає споживчі властивості (корисність) товару, купівельну спроможність грошової одиниці, ступінь рідкості товару, силу конкуренції і державного контролю, економічну поведінку ринкових суб'єктів та інші суб'єктивні моменти.

Ціна виконує ряд функцій, а саме:

1. *Планово-облікову* (забезпечує оцінку майна, облік результатів господарювання та їх прогнозування).
2. *Стимулюючу* (сприяє мотивації раціональному використанню обмежених ресурсів, науково-технічному прогресу, оновленню асортименту).

3. *Розподільчу* (дозволяє розподілити доходи між власниками, найманими працівниками і державою

4. *Регулюючу* (здійснює збалансування між попитом і пропозицією).

Між попитом, пропозицією та ціною існує тісний взаємозв'язок (табл. 5.2.1).

Таблиця 5.2.1

*Характеристика взаємозв'язку між попитом, пропозицією та ціною на об'єкти діяльності підприємства*

Попит	Пропозиція	Ціна
Не змінюється =	Зменшується <	Збільшується >
<	=	<
=	>	<
>	>	=
>	=	>
<	>	<
>	<	>
<	<	=

При визначенні ціни на об'єкти діяльності підприємства слід враховувати міркування щодо можливого впливу їх розміру на фінансовий результат (табл. 5.2.2).

Таблиця 5.2.2

*Характеристика основних міркувань щодо можливого розміру цін на товари підприємства*

Розмір цін	Результат застосування цін
1. Низька ціни	Збиток – не відшкодовує витрати
2. Можлива ціна	Відшкодовуються витрачені ресурси та формується прибуток з врахуванням цін конкурентів і споживчих властивостей товару.
3. Висока ціна	Відсутній попит (покупець)

Ціна складається з окремих елементів:

1. У товаровиробників:

$$\text{ЦОД} = \text{ВСО} + \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{СВП} + \text{ПОД} + \text{ПДП};$$

$$\text{ВСО} = \text{МПВ} + \text{ВОО} + \text{ВСП} + \text{АНМ};$$

$$\text{ВСО} = \text{ВВО} + \text{ЗВВ};$$

$$\text{ПОД} = \text{ЧПП} + \text{ППП};$$

$$\text{ПДП} = \text{ПДД} + \text{АЗП} + \text{ІПП};$$

$$\text{ВВО} = (\text{НВП} + \text{ПВВ} - \text{НВК}) : \text{КСО};$$

$$\text{ЗВВ} = \text{ЗЗВ} + \text{ЗПВ};$$

$$\text{ВРС} = \text{ВОО} + \text{ВСП};$$

де ЦОД – ціна на об'єкт діяльності підприємства, грн. коп.; ВСО – виробнича собівартість за витратами аналітичних рахунків 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати»; АПВ –

адміністративні витрати на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; ВЗП – витрати на збут на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; СВП – соціальні витрати підприємства на одиницю реалізованих об'єктів діяльності; ПОД – прибуток з одиниці реалізованих об'єктів діяльності; ПДП – податки на одиницю реалізованих об'єктів діяльності, що відшкодовується з доходу; ВВО – витрати виробництва; ЗВВ – загальновиробничі витрати; ЗЗВ – загальновиробничі змінні витрати; ЗПВ – загальновиробничі розподіленні постійні витрати; ЧПП – чистий прибуток підприємства; ППП – податок на прибуток підприємства; МПВ – матеріальні та прирівняні до них витрати; ВОО – витрати з фонду оплати праці; ВСП – витрати на соціальні внески; АНМ – амортизація неспоживчого майна; ВРС – витрати на робочу силу; ПДД – податкове зобов'язання з доходу; АЗП – акцизний збір; ІПП – інші податки що відшкодовуються з доходу.

Ціна як сума ВСО + АВП + ВЗП + СВП + ПОД визначається на рівні, що влаштовує продавця, сума ПДП визначається державою з метою одержання з покупців певного доходу для формування бюджету.

Приклад.

1. Станом на 31.05.14 р. залишок готової продукції підприємства становить в 56 од. загальною вартістю 15120,00 грн.

2. У червні місяці підприємство виготовило 217 од. готової продукції за виробничою собівартістю одиниці 285,15 грн.

3. За червень місяць на підприємстві були створені адміністративні витрати 5180,26 грн., витрати на збут – 4294,87 грн., соціальні витрати – 2216,45 грн.

4. На розвиток підприємства і оплату податків необхідно створити прибуток величиною 7100,00 грн.

5. При реалізації продукції у підприємства виникає податкове зобов'язання у розмірі 20 % з ПДВ.

6. Ціна одиниці продукції за умови продажу в червні місяці 247 од., що влаштовує підприємство-продавця становить:

а) без податкового зобов'язання

$[15120 + (217 \times 285,18)] : (56 + 217) + (6180,26 + 4294,87 + 2216,45 + 7100) : 247 = 362,20$  грн.

б) з податковим зобов'язанням

$362,20 + (362,20 \times 20 : 100) = 362,20 + 72,44 = 434,64$  грн.

2. У комерційного підприємства:

$ЦОД = КВТ + АВП + ВЗП + СВП + ПОД + ПДП;$

$ВОО = АВП + ВЗП + СВП,$

де КВТ – купівельна вартість товарів; АВП + ВЗП + СВП + ПОД – розмір торговельної надбавки.

Торговельна надбавка (націнка) - сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язана з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) у торгівлі і прибутку. Гранична торговельна

надбавка (націнка) є її максимально допустимим рівнем, який повинен враховуватися суб'єктом господарювання під час реалізації товару в торгівлі.

Розмір торговельної надбавки визначається у відсотках (%) до товарообігу. Розрахунковий розмір торговельної надбавки по відношенню до купівельної вартості визначається за формулою:

$$\text{ТНК} = (\text{ТНТ} \times 100) : (100 - \text{ТНТ}),$$

де ТНК – розрахунковий розмір торговельної надбавки до купівельної вартості (%); ТНТ – розмір торгової надбавки до товарообігу (%).

Приклад.

1. Комерційне підприємство придбало у товаровиробника 500 од. товару по 45 грн. 60 коп. за одиницю, на суму без податкового зобов'язання з ПДВ – 2200.00 грн. (купівельна вартість).

2. Витрати обігу (планові) у відсотках до товарообігу – 15 %.

3. Рівень рентабельності (прибуток у відсотках до товарообігу) – 10 %.

4. Розмір торгових надбавок у відсотках до товарообігу – 25 % (15+10).

5. Розрахунковий розмір торгової надбавки по відношенню до купівельної вартості:

$$\text{ТНК} = (25 \times 100) : (100 - 25) = 33,3\%.$$

6. Сума торгової надбавки:

$$45,60 \times 33,3 : 100 = 15,18 \text{ грн.}$$

7. Ціна за одиницю товару комерційного підприємства:

$$(45,60 + 15,18) \times 1,2 = 72,94 \text{ грн.}$$

8. Сума податкового зобов'язання з ПДВ на одиницю товару:

$$72,94 \times 20 : 120 = 12,16 \text{ грн.}$$

9. Ціна підприємства (товарообіг) з одиниці товару:

$$72,94 - 12,16 = 60,78 \text{ грн.}$$

10. Розмір торгової надбавки для:

а) покриття витрат обігу  $60,78 \times 15\% : 100 = 9,11$ ;

б) формування прибутку  $60,78 \times 10 : 100 = 6,07$  грн.

11. Сума торгової надбавки:

$$9,11 + 6,07 = 15,18 \text{ грн.}$$

3 метою встановлення оптимального рівня цін суб'єкти господарювання використовують такі методи ціноутворення:

1. Метод формування (отримання) певного розміру рентабельності від реалізації продукції (робіт, послуг) – ефективності господарської діяльності.

$$\text{ЦОД} = \text{ВОД} + (\text{НРД} \times \text{ВОД}) : 100,$$

де ВОД – витрати підприємства пов'язані з об'єктом діяльності; НРД – нормативна рентабельність витрат пов'язаних з об'єктом діяльності.

Отже, якщо витрати пов'язані з об'єктом діяльності підприємства

становлять 40,20 грн., а підприємство передбачає мати їх рентабельність 25 %, то ціна, яка влаштує підприємство, дорівнюватиме:

$$40,20 + (25 \times 40,20) : 100 = 50,25 \text{ грн.}$$

У разі, якщо ціни на ресурси збільшаться і витрати пов'язані з об'єктом діяльності підприємства становитимуть 45,26 грн., то ціна, яка влаштує підприємство, дорівнюватиме:

$$45,26 + (25 \times 45,26) : 100 = 56,58 \text{ грн.}$$

Розглянемо на умовному числовому прикладі порядок розрахунку ціни перевезень при їх погодинній оплаті за методом забезпечення ефективності господарської діяльності (табл. 5.2.3).

Таблиця 5.2.3

*Розрахунок ціни на перевезення автомобільним транспортом*

Показник	Сума, грн.
1	2
1. Заробітна плата 7,53 × 1,2 × 1,1 (тариф за годину × коефіцієнт доплат за класність × коефіцієнт на резерв відпусток)	9,94
2. Витрати на соціальні внески 9,94 × 37,5 (відсоток від заробітної плати)	3,73
3. Пальне 0,265 × 40 × 11,48 (норма витрати на 1 км × кількість пройдених км × вартість 1 л бензину)	121,69
4. Мастильні матеріали 0,265 × 40 × 0,022 × 22,10 (норма витрати бензину на 1 км × кількість пройдених км × коефіцієнт витрати мастильних матеріалів × вартість 1 л мастильних матеріалів)	5,15
5. Знос автошин 840 / 80000 × 40 × 6 (вартість 1 шини : норма пробігу автошини × кількість пройдених км × кількість шин)	2,52
6. Поточний ремонт 0,5772 × 40 (затрати на ремонт в розрахунку на 1 км пробігу × кількість пройдених км)	23,09
7. Амортизація 210000 × 0,10 % : 1950 (первісна вартість автомобіля × коефіцієнт річних відрахувань на амортизацію : баланс робочого часу роботи автомобіля за рік)	10,77
8. Прямі виробничі затрати (п.1 + п.2 + п.3 + п.4 + п.5 + п.6 + п.7)	176,89
9. Загальновиробничі витрати	16,53
10. Виробнича собівартість (п.8 + п.9)	193,42
11. Адміністративні витрати	5,04
12. Витрати на збут	1,33
13. Соціальні витрати	4,00
14. Витрати всього	203,79



Продовження табл. 5.2.3

1	2
15. Рентабельність (прибуток) $203,79 \times 15\% : 100$	30,57
16. Ціна підприємства (витрати підприємства + прибуток)	234,36
17. Податкове зобов'язання з ПДВ на вартість послуг $234,36 \times 20 : 100$	46,87
18. Розрахункова ціна: а) за 1 год. роботи (п.16 + п.17); б) за 1 км. пробігу (п.18 : 40)	281,23 7,03

Примітка. Розрахунок здійснений щодо ціни на 1 робочу годину. Середня швидкість руху – 40 км/год. Первісна вартість автомобіля – 210000 грн.

2. *Метод формування (отримання) певного розміру (суми) прибутку.*

$$\text{ЦОД} = \text{ВОД} + \text{НПП} : \text{КРО},$$

де НПП – нормативний розмір прибутку від господарської діяльності, необхідний підприємству, грн.; КРО – кількість об'єктів господарської діяльності підприємства які будуть реалізовані.

Так, якщо витрати пов'язані з об'єктом діяльності становлять 22,50 грн, а підприємство передбачає отримати 156 000 грн. прибутку від реалізації 10000 одиниць, то ціна, яка влаштовує підприємство, дорівнюватиме:

$$22,50 + 156\,000 : 10\,000 = 38,10 \text{ грн.}$$

Існує ще ряд інших методів ціноутворення, але будь-який з них використовує загальні підходи цих двох розрахунків з урахуванням мети господарської діяльності підприємства.

Визначення ціни з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за одним із зазначених методів: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); ціни перепродажу; "витрати плюс"; чистого прибутку; розподілення прибутку.

Підприємство використовує будь-який метод, який обґрунтовано вважається найбільш прийнятним, однак у разі, коли існує можливість застосування як методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), так і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу).

Для застосування методу, порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), розраховується ринковий діапазон цін.

Для застосування методів, порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, "витрати плюс", чистого прибутку, розподілення прибутку, розраховується ринковий діапазон рентабельності.

Для застосування методу, розподілення прибутку, розраховується ринковий діапазон цін та / або ринковий діапазон рентабельності.

Під час визначення для цілей оподаткування рівня рентабельності

контрольованих операцій можуть бути використані такі фінансові показники:

а) валова рентабельність, що визначається як відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

б) валова рентабельність собівартості, що визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг);

в) чиста рентабельність, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

г) чиста рентабельність витрат, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

г) рентабельність операційних витрат, що визначається як відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

д) рентабельність активів, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності;

е) рентабельність капіталу, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань).

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні (а за їх відсутності - однорідні) товари (роботи, послуги) у зіставних операціях.

Для визначення ринкового діапазону цін товару (роботи, послуги) згідно з методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) використовується інформація про укладені та реалізовані платником податків або іншими особами договори про продаж ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у зіставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

При цьому враховуються такі особливості:

- ✓ характеристика товарів (робіт, послуг);
- ✓ кількість (обсяг) товарів (робіт, послуг);

- ✓ обсяг функцій, що виконуються сторонами;
- ✓ умови розподілу між сторонами ризиків і вигод;
- ✓ строки виконання зобов'язань;
- ✓ умови здійснення платежів, звичайних для такої операції;
- ✓ характеристика ринку товарів (робіт, послуг), на якому здійснено операцію;
- ✓ бізнес-стратегія підприємства (за наявності);
- ✓ інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну.

Метод ціни перепродажу є методом визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції звичайній ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності контрольованої операції, отриманої під час подальшої реалізації (перепродажу) товарів (робіт, послуг), що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності.

Метод "витрати плюс" є методом визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції звичайній ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності собівартості контрольованої операції з ринковим діапазоном валової рентабельності собівартості у зіставних операціях

Метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності у зіставних операціях

Метод розподілення прибутку полягає у зіставленні фактичного розподілення отриманого сукупного прибутку між сторонами контрольованої операції з розподіленням прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами.

Доходи підприємства, які формуються грошовими розрахунками або бартером, вибуттям активів чи їх амортизацією, або у вигляді виникнення зобов'язань в процесі виручки (доходу), надходять підприємству. Грошові розрахунки можуть набирати як готівкової, так і безготівкової форми.

Безготівкові розрахунки здійснюються: платіжними дорученнями, платіжними вимогами – дорученнями, чеками, акредитивами, векселями, заліком взаємної заборгованості.

Розрахунки платіжними дорученнями здійснюються за такою схемою (рис. 5.2.2).

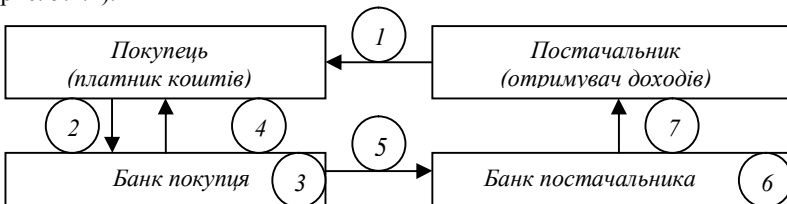


Рис. 5.2.2. Розрахунки платіжними дорученнями

1 – постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) та виписує покупцю рахунок-фактуру і податкову накладну; 2 – покупець подає до банку, що його обслуговує, платіжне доручення; 3 – банк покупця списує з його рахунка кошти; 4 – банк покупця повідомляє покупця – власника рахунка про списання коштів; 5 – банк покупця передає платіжне доручення на відповідну суму до банку постачальника; 6 – банк покупця передає платіжне доручення на відповідну суму до банку постачальника; 7 – банк постачальника (отримувача коштів) зараховує кошти на рахунок постачальника; 8 – банк постачальника повідомляє постачальника про надходження коштів на його рахунок.

Схему здійснення розрахунків між покупцями і постачальниками за допомогою платіжної вимоги-доручення наведено на рис. 5.2.3.

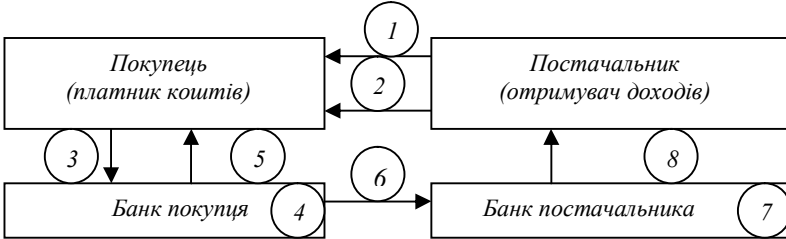


Рис. 5.2.3. Розрахунки платіжною вимогою-дорученням

1 – постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) та виписує покупцю рахунок-фактуру і податкову накладну; 2 – разом з документами на відвантажену продукцію постачальник передає платіжну вимогу-доручення на оплату; 3 – покупець передає платіжну вимогу-доручення в банк, що його обслуговує, для переказу коштів; 4 – банк покупця (платника коштів) списує з рахунка покупця кошти; 5 – банк покупця повідомляє випискою покупця – власника рахунка про списання коштів з його рахунка; 6 – банк покупця передає платіжну вимогу-доручення до банку постачальника; 7 – банк постачальника (отримувача коштів) зараховує кошти на рахунок постачальника; 8 – банк постачальника повідомляє постачальника про надходження коштів на його рахунок.

Розрахунки чеками здійснюються за схемою, наведеною на рис. 5.2.4.

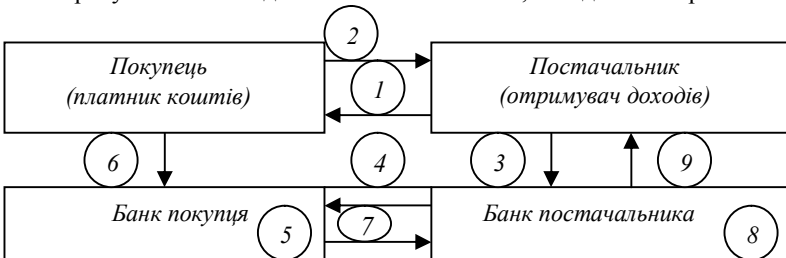


Рис. 5.2.4. Розрахунки чеками

1 – постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) та виписує рахунок-фактуру і податкову накладну; 2 – покупець передає чек постачальнику; 3 – постачальник передає чек у свій банк; 4 – банк постачальника направляє чек для оплати в банк покупця; 5 – банк платника списує кошти з рахунка покупця товару; 6 – банк

платника повідомляє платника про списання коштів; 7 – банк платника переказує банку постачальника відповідні кошти; 8 – банк постачальника зараховує кошти на рахунок постачальника; 9 – банк постачальника повідомляє постачальника про зарахування коштів на його рахунок.

Схему здійснення розрахунків з використанням акредитиву наведено на рис. 5.2.5.

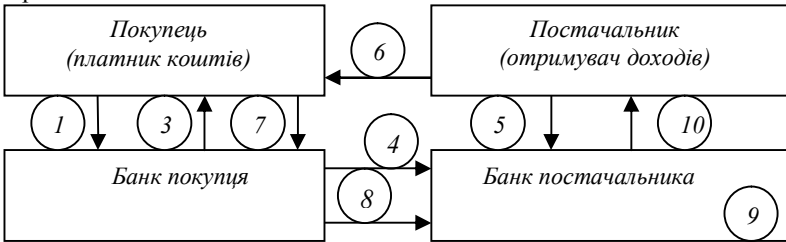


Рис. 5.2.5. Розрахунки з використанням акредитива

1 – покупець доручає банку, що його обслуговує, відкрити акредитив; 2 – банк покупця відкриває акредитив (спеціально бронює грошові кошти на оплату товарів); 3 – банк покупця сповіщає покупця про відкриття акредитива; 4 – банк покупця повідомляє банк постачальника про відкриття акредитива постачальнику на конкретну суму; 5 – банк постачальника сповіщає постачальника про відкриття акредитива; 6 – постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) та виписує рахунок-фактуру і податкову накладну; 7 – покупець повідомляє банк про виконання умови акредитива, тобто дає наказ на розкриття акредитива; 8 – банк покупця переказує банку постачальника суму коштів з акредитива; 9 – банк постачальника зараховує кошти на рахунок постачальника; 10 – банк постачальника повідомляє постачальника про надходження коштів на його рахунок.

Вексель – цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання боржника (векселедавця) сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Вексельна форма розрахунків наведена на рис. 5.2.6, 5.2.7.

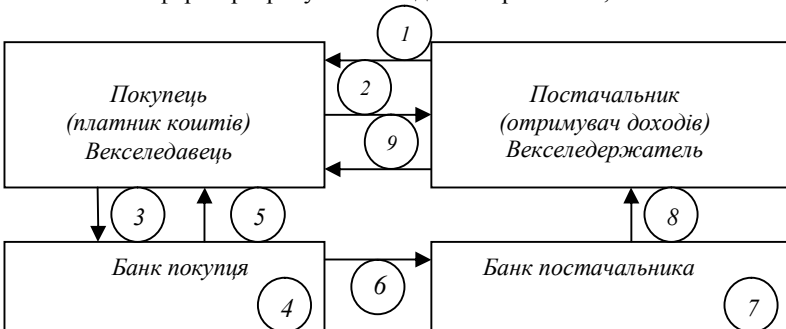


Рис. 5.2.6. Простий вексельний обіг

1 – постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) та випишує рахунок-фактуру і податкову накладну; 2 – векседавець (покупець) передає вексель; 3 – покупець подає до банку, що його обслуговує, платіжне доручення; 4 – банк покупця списує з його рахунку кошти; 5 – банк покупця повідомляє покупця – власника рахунку про списання коштів; 6 – банк покупця передає платіжне доручення на відповідну суму до банку постачальника; 7 – банк постачальника (отримувача коштів) зараховує кошти на рахунок постачальника; 8 – банк постачальника повідомляє постачальника про надходження коштів на його рахунок; 9 – власник векселя – постачальник (векселедержатель) вручає погашений вексель векседавцеві (покупцю).

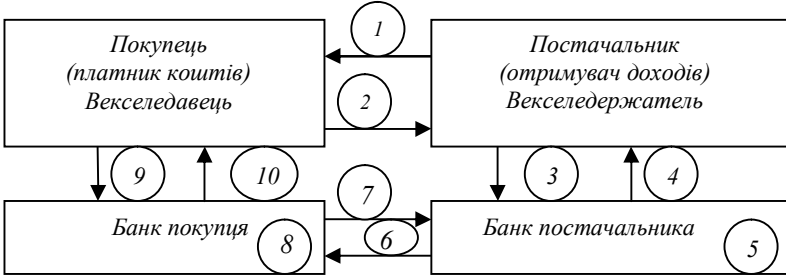


Рис. 5.2.7. Переказний вексельний обіг

1 – постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) та випишує рахунок-фактуру і податкову накладну; 2 – векседавець (покупець) передає вексель; 3 – постачальник (векселедержатель) передає банку, що його обслуговує, вексель покупця; 4 – банк постачальника оплачує вексель покупця та зараховує кошти на рахунок постачальника; 5 – банк постачальника стає власником векселя покупця (векселедержатель); 6 – банк постачальника (векселедержатель) передає вексель покупця банку покупця; 7 – банк покупця оплачує вексель покупця та зараховує кошти на рахунок банку постачальника; 8 – банк покупця стає власником векселя покупця (векселедержатель); 9 – покупець сплачує гроші своєму банку (векселедержателю) за виданий вексель постачальнику; 10 – власник векселя банку покупця (векселедержатель) вручає погашений вексель векседавцеві (покупцю).

Розрахунки за допомогою заліку взаємної заборгованості можуть здійснюватися, коли два підприємства перебувають у постійних господарських зв'язках і кожне з них є одночасно і постачальником, і покупцем одне відносно іншого. Підприємства при відвантаженні товару надсилають один одному, обминаючи банк, розрахункові документи, а у визначені строки складають акт звірення заборгованості. Сторона, у якій виникає заборгованість на користь іншої, складає на підставі акта звірення платіжне доручення про перерахування платіжної суми з її рахунку на рахунок отримувача коштів (рис. 5.2.8).

Бартер (товарний обмін) – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) (рис. 5.2.9).

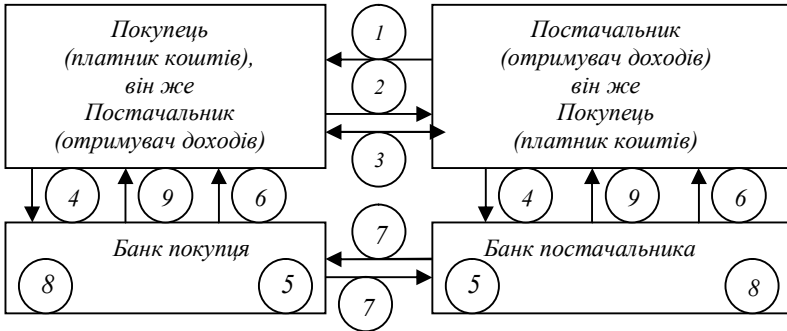


Рис. 5.2.8. Розрахунки при здійсненні заліку взаємної заборгованості

1 – підприємство-постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) підприємству-покупцю; 2 – підприємство, що було покупцем, як постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) підприємству, що було постачальником як покупцю; 3 – складається акт звірення взаємної заборгованості між підприємствами; 4 – підприємство-боржник (покупець, постачальник) подає до банку, що його обслуговує, платіжне доручення; 5 – банк боржника списує з його рахунка кошти; 6 – банк боржника повідомляє власника рахунка про списання коштів; 7 – банк боржника передає платіжне доручення на відповідну суму до банку підприємства – отримувача коштів; 8 – банк отримувача коштів зараховує кошти на його рахунок – отримувача коштів; 9 – банк отримувача коштів повідомляє отримувача коштів про надходження коштів на його рахунок.

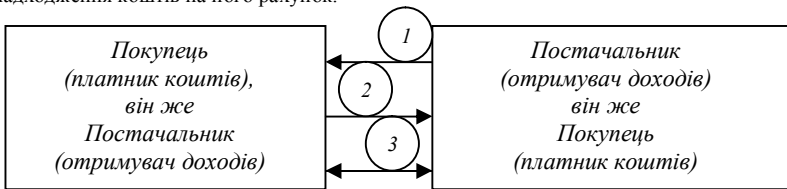


Рис. 5.2.9. Розрахунки при бартері (товарному обміні)

1 – постачальник відвантажує продукцію (виконує роботи, надає послуги) та випише рахунок-фактуру і податкову накладну; 2 – підприємство, що було покупцем, як постачальник відвантажує продукцію продавцю – підприємству, що було постачальником, та випише покупцю рахунок-фактуру і податкову накладну; 3 – відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг) підприємствами одне одному, кожне з яких є одночасно і постачальником, і покупцем одне відносно іншого здійснюється в тотожній сумі.

Одержаний підприємством дохід відіграє важливу роль у відтворювальному процесі діяльності і створює економічні умови для створення нових об'єктів господарювання.

### 5.3. Використання доходів підприємства

Кругообіг ресурсів на підприємстві закінчується процесом реалізації, готової продукції (робіт, товарів, послуг) та відшкодуванням витрат на їх створення коштами покупців. Процес використання доходів підприємства

відбувається у часі і просторі під час обслуговування всіх видів операцій пов'язаних з витратами господарської діяльності.

Дохід – основне джерело покриття здійснених підприємством витрат та формування прибутку. Це один із найголовніших показників, що впливає на формування доданої і ринкової вартості підприємства.

Від повноти і вчасності забезпечення господарських операцій постачання, виробництва і збуту доходами залежить рівень ефективності господарювання. У просторі доходи підприємства забезпечують його відносини з суб'єктами господарювання, державою і фізичними особами як в Україні, так і поза її межами щодо обслуговування зовнішньоекономічної діяльності з імпорту.

Для визначення потреби в доходах насамперед слід визначити обсяги їх використання у розрізі окремих напрямів господарської діяльності. Використання доходів підприємства здійснюється в процесі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності та при надзвичайних подіях.

Витрачання доходів в процесі операційної діяльності відбувається на оплату придбаних виробничих запасів, робіт і послуг, розрахунки з працівниками, здійснення соціальних і податкових платежів та зобов'язань.

До вихідних грошових потоків у рамках інвестиційної діяльності належать:

- виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах;

- грошові виплати, спрямовані на придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). Сума виплат визначається як різниця між первісною вартістю основних засобів на початок і кінець періоду, збільшена на вартість реалізованих необоротних активів;

- грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу);

- аванси (крім авансів пов'язаних з операційною діяльністю) і позички грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позичок фінансових установ);

- виплати грошових коштів за ф'ючерсними, форвардними контрактами і опціонами (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).

Вихідні грошові потоки у рамках фінансової діяльності формуються з таких складових:

- виплати грошових коштів для погашення отриманих позичок;

- сплачені грошовими коштами дивіденди;

- грошові видатки, спрямовані на викуп раніше випущених акцій



підприємства;

• виплати грошових коштів орендодавцеві для погашення заборгованості за фінансовою орендою та іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

Загальна потреба підприємства в доходах для формування виробничих запасів визначається як сума їх величини на забезпечення створення об'єктів діяльності і зміни залишків.

$$\text{ЗДВ} = \text{ВВГ} + \text{ЗЗВ},$$

де ЗДВ – загальна потреба підприємства в доходах для забезпечення потреб господарської діяльності у виробничих запасах, роботах і послугах; ВВГ – потреба в доходах для забезпечення створення об'єктів діяльності виробничими запасами роботами і послугами; ЗЗВ – потреба в доходах для забезпечення змін залишків виробничих запасів.

При визначенні потреби в доходах для забезпечення підприємства у виробничих запасах, роботах і послугах використовуються методи: прямого розрахунку; методи, що базуються на врахуванні даних про рецептурний склад продукції, нормативних строках зносу, формулах хімічних реакцій. Їх вибір визначається особливостями споживання матеріалів і наявністю відповідної інформації.

Потреба в доходах на сировину, матеріали, роботи і послуги для випуску готової продукції при встановлених нормах їх витрачання розраховується методом прямого розрахунку згідно з формулою:

$$\text{ВСМ} = \text{НВМ} \times \text{ОВВ} \times \text{ЦМО},$$

де ВСМ – вартість сировини, матеріалів, робіт і послуг необхідних для створення об'єктів господарської діяльності (потреба в доходах), грн. коп.; НВМ – норма витрачання матеріалів робіт і послуг на об'єкти діяльності, од.; ОВВ – обсяги виробництва об'єктів діяльності у періоді, од.; ЦМО – ціна за одиницю матеріалів робіт і послуг, грн. коп.

Якщо в період розрахунку на підприємстві відсутні дані про обсяг виробничої програми в натуральному виразі, а також норми витрачання матеріальних ресурсів, робіт і послуг то потреба в доходах визначається методом динамічних коефіцієнтів:

$$\text{ВСМ} = \text{ФВМ} \times \text{ІВП} \times \text{ІЗН} \times \text{ІЗЦ},$$

де ВСМ – вартість сировини, матеріалів, робіт і послуг для необхідних створення об'єктів господарської діяльності (потреба в доходах), грн. коп.; ФВМ – фактична витрата ресурсів за минулий період (використані доходи), грн. коп.; ІВП – індекс зміни виробничої програми; ІЗН – індекс зміни норм витрачання ресурсів у періоді; ІЗЦ – індекс зміни цін на ресурси.

Потреба в доходах на обладнання для забезпечення виробничої потужності підприємства визначається на основі розрахунку необхідної кількості обладнання для створення об'єктів діяльності згідно формули:

$$\text{КОП} = (\text{НЧР} \times \text{ОРП}) : (\text{ДЧО} \times \text{КНВ}),$$

де КОП – кількість обладнання для виконання програми

господарської діяльності підприємства, од.; НЧР - норма часу на виконання одиниці робіт на обладнанні, год.; ОРП - обсяг робіт що виконуються на обладнанні для забезпечення господарської діяльності підприємства, од.; ДЧО - дійсний фонд часу роботи одиниці обладнання, год.; КНВ - коефіцієнт виконання норм виробітку на обладнанні.

Якщо розрахована потреба в обладнанні більша його наявності, то підприємство купує потрібну йому кількість, тобто величина потреби в придбанні визначається як різниця між потребою і наявністю обладнання на підприємстві.

$$\text{ВПО} = (\text{КОП} - \text{НОП}) \times \text{ЦОО},$$

де ВПО – потреба в доходах на придбання обладнання, грн. коп.; КОП – кількість обладнання яка необхідна для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; НОП – фактична наявність обладнання для виконання програми господарської діяльності підприємства, од.; ЦОО – ціна за одиницю обладнання, грн. коп.

Потреба в доходах для покриття витрат на робочу силу підприємства визначається наступними складовими:

1. Пряма оплата включає нарахування у грошовій формі. До неї належать суми:

- нарахувань штатним працівникам за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами;

- надбавок і доплат до тарифних ставок і посадових окладів, передбачених чинним законодавством або колективним договором;

- премій та винагород, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер;

- нарахувань працівникам, які не перебувають у штаті підприємства і не включаються до середньооблікової кількості штатних працівників (зовнішнім сумісникам, працівникам, що виконували роботи за договорами цивільно-правового характеру та ін.);

- відсоткових або комісійних винагород, виплачених додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу);

- оплати надурочних робіт і робіт у вихідні, святкові й неробочі дні, у розмірах і за розцінками, установленими чинним законодавством;

- виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;

- інші виплати.

2. Оплата за невідпрацьований час включає суми:

- оплати основної, додаткових та інших відпусток;

- заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплати працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;

- оплати, що зберігається за працівником, який підлягає медичному

огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;

- оплати простоїв не з вини працівника;
- інші суми оплати за невідпрацьований час.

3. Премії та нерегулярні виплати – це винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:

- винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);
- премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання;
- одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат);
- матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників.

4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах уключає:

- вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці;
- вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їхньої оплати або здешевлення;
- суми компенсації витрат працівників (не передбачені законодавством) з оплати житла (квартплати, місця в гуртожитку, найму житла);
- вартість безкоштовно наданих продуктів харчування або оплата харчування працівників;
- вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування;
- вартість подарунків до свят та пам'ятних дат;
- інші витрати.

5. Витрати підприємств на забезпечення працівників житлом включають:

- витрати на утримання житлового фонду, що перебуває на балансі підприємства або фінансується за рахунок коштів підприємства, без урахування заробітної плати працівників служб, що здійснюють його обслуговування;
- витрати на погашення позик, виданих працівникам, або відсотків за користування ними, субсидії, що не підлягають поверненню, для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво тощо;
- вартість житла, переданого у власність працівникам.

6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників включають:

- внески підприємств на загальнообов'язкове державне:
  - ✓ пенсійне страхування;

- ✓ соціальне страхування на випадок безробіття;
- ✓ соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- ✓ соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;
  - суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства;
  - страхові внески підприємств за договорами добровільного пенсійного страхування, укладеними з недержавними пенсійними фондами на користь працівників;
  - страхові внески підприємств, пов'язані з добровільним страхуванням працівників та членів їхніх сімей (особистим, медичним, страхуванням майна та іншими видами страхування);
  - соціальні допомоги та виплати (крім передбачених законодавством) працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, при народженні дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми за рахунок коштів підприємства;
  - матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, поховання, а також матеріальна допомога на оздоровлення дітей;
  - інші витрати на соціальний захист працівників.

#### 7. Витрати на професійне навчання включають:

- оплату за навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів на підставі договорів між навчальними закладами та підприємством;
- стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;
- витрати на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, придбання навчальних посібників та учбового матеріалу;
- оплату праці викладачів, що не перебувають у штаті підприємства;
- інші витрати з підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

#### 8. Витрати на культурно-побутове обслуговування включають суми на:

- утримання їдалень, профілакторіїв, санаторіїв, будинків і таборів відпочинку, медпунктів, бібліотек, клубів, спортивних споруд, дошкільних закладів та інших громадських служб, що перебувають на балансі підприємств або фінансуються на умовах часткової участі;
- придбання медикаментів для лікувально-профілактичних установ, що перебувають на балансі підприємств або фінансуються на умовах

часткової участі;

- проведення культурно-масових, спортивних та інших громадських заходів, включаючи оренду приміщень;

- оплату за утримання дітей працівників у дошкільних закладах або її здешевлення;

- інші витрати на культурно-побутове обслуговування працівників.

9. Інші витрати на робочу силу включають:

- витрати на відрядження включаючи добові, компенсаційні виплати та добові, які виплачуються при переїзді на роботу в іншу місцевість, надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер;

- вартість виданого згідно з чинними нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;

- витрати на перевезення працівників до місця роботи;

- витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю;

- витрати на оформлення закордонних паспортів та віз;

- витрати на послуги з пошуку та підбору кадрів;

- інші витрати.

10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу – це податки та збори, розмір яких залежить від кількості або складу найманих працівників, а також величини їхнього фонду оплати праці, зокрема:

- цільовий податок;

- суми адміністративно-господарських санкцій, що сплачуються підприємствами за кожне робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте інвалідом;

- суми, що вносяться до державного бюджету підприємствами-монополістами у зв'язку з перевищенням розрахункової величини фонду оплати праці;

- інші податки та збори.

Всі вищенаведені витрати розподіляються на дві групи: прямі та непрямі. До прямих витрат на робочу силу відносять витрати щодо прямої оплати праці, оплати за невідпрацьований час, премій та нерегулярних виплат, заробітної плати в натуральній формі, пільг, послуг, допомоги в натуральній і грошовій формах, на оплату житла працівників. Витрати на соціальне забезпечення працівників, їх професійне навчання, утримання громадських служб, податки, пов'язані з формуванням вартості робочої сили, інші витрати належать до непрямих витрат на робочу силу.

При традиційному методі розрахунку потреби в доходах на робочу силу використовуються показники трудомісткості господарської діяльності підприємства і витрат на робочу силу.

$ПДР = ЗПГ \times ВРГ$ ;  $ЗПГ = ОГД \times ЗПО$ ;  $ЗПГ = СПП \times ГФЧ$ ;

$$\text{СПП} = \text{ОГД} : \text{ППП},$$

де ПДР – потреба в доходах на робочу силу підприємства, грн. коп.; ЗПГ – затрати праці на здійснення господарської діяльності підприємства, год.; ВРГ – вартість робочої сили грн.коп. за год.; ОГД – обсяги господарської діяльності підприємства грн. коп., од.; ЗПО – затрати праці на створення одиниці об'єктів діяльності підприємства, год.; СПП – середньооблікова чисельність працівників підприємства, хол.; ГФЧ – годинний фонд робочого часу середньооблікового працівника, год.; ППП – продуктивність праці середньооблікового працівника, грн. коп., од.

Потреба в доходах на робочу силу може обчислюватися з використанням нормативів їх приросту на фактичні обсяги господарської діяльності.

$$\text{ПДР} = \text{ВДР} \times (100\% + \text{НОО} \times \text{ОПВ} + \text{НПП} \times \text{ПРП} + \text{НЗВ} \times \text{ЗВГ}) : 100\%,$$

де ПДР — потреба в доходах на робочу силу підприємства, грн. коп.; ВДР – витрати доходу на робочу силу в попередньому періоді, грн. коп.; НОО, НПП, НЗВ — нормативи приросту витрат доходу на робочу силу відповідно за приріст обсягів виробництва, продуктивності праці та зниження витрат на одну гривню створеної продукції; ОПВ, ПРП, ЗВГ — відповідно приріст обсягів виробництва, продуктивності праці, зниження витрат на одну гривню створеної продукції.

Величина потреби в доходах на робочу силу може визначитися абсолютними темпами зростання продуктивності праці, часткою приросту продукції внаслідок зростання продуктивності праці, співвідношенням темпів зростання продуктивності праці і вартості робочої сили. Розрахунки можна робити за такими формулами:

$$\text{ПДР} = \text{ВВР} \times (100 + \Delta\text{ППП} \times \text{ПЗП}) \times \text{ОГД} : (100 + \Delta\text{ППП}); \text{ або}$$

$$\text{ПДР} = [(100 + \Delta\text{ОГД}) : (100 + \Delta\text{ППП}) \times (100 + \Delta\text{ППП} \times \Delta\text{ПЗП}) : 100] \times \text{ВДР},$$

де ПДР — потреба в доходах на робочу силу підприємства, грн. коп.; ВВР — величина доходів на робочу силу в розрахунку на 1 грн. створених об'єктів діяльності у звітному періоді, грн;  $\Delta\text{ППП}$  — приріст продуктивності праці в розрахунковому періоді порівняно з рівнем попереднього періоду, %;  $\Delta\text{ПЗП}$  — приріст доходів в розрахунку на 1,0 % зростання продуктивності праці в розрахунковому періоді; ОГД — обсяг господарської діяльності в розрахунковому періоді, грн.; ВДР – витрати доходу на робочу силу в попередньому періоді, грн. коп.;  $\Delta\text{ОГД}$  — приріст обсягу виробництва продукції в розрахунковому періоді, порівняно з рівнем звітного періоду, %.

Доход на потреби робочої сили підприємства гарантуються фондом споживання:

$$\text{ФСР} = \text{ДГД} - \text{ПДП} - \text{МПВ} - \text{ПДГ} - \text{ДПР} - \text{ПЗД} + \text{ОЗД} + \text{ОДБ},$$

де ФСР – фонд споживання доходів на потреби робочої сили; ДГД – доходи від господарської діяльності; ПДП – податки з доходів господарської діяльності (ПДВ, акцизний збір); МПВ – матеріальні та

прирівняні до них витрати на здійснення господарської діяльності ( придбання товарів, матеріалів, робіт, послуг); ПГД – податки на господарську діяльність підприємства; ДРП – дохід на розвиток (приріст активів) підприємства; ПЗД – повернення залучених доходів; ОЗД – одержання доходів на поворотній основі; ОДБ – одержання доходів на безповоротній основі.

Створені фонди споживання доходів на потреби робочої сили підприємства використовуються на оплату праці, обов'язкові платежі на соціальні заходи та виплати, які не входять до складу фонду оплати праці:

$$\text{ФСР} = \text{ФОП} + \text{ОПС} + \text{ДПС},$$

де ФОП – доходи що формують фонд оплати праці; ОПС – обов'язковими платежами на соціальні заходи; ДПС – доходи які не входять до складу фонду оплати праці.

Доход фонду оплати праці розподіляються між працівниками підприємства у відповідності до розцінок за створені об'єкти діяльності, відпрацьований час, згідно посадових окладів, умов контрактів, безтарифної системи оплати праці; преміювання, заохочувальних і компенсаційних виплат, надбавок та доплат.

Використання доходів для нарахування і виплати їх окремим працівникам здійснюється за видами, системами і формами оплати праці відповідно до обсягів виконаних робіт і встановлених на підприємстві розцінок.

При погодинній формі оплати праці дохід працівнику обчислюється як добуток погодинної ставки і кількості праці. Вона застосовується, якщо виробіток неможливо чітко нормувати; в роботі головним є не зростання продуктивності праці, а підвищення якості продукції; виробіток в основному залежить не від індивідуальних трудових зусиль, а визначається технологічним процесом. Функції ж працівників зводяться тільки до налагодження, спостереження і контролю за роботою обладнання.

Відрядна форма оплати праці застосовується на роботах, де праця піддається точному і повному обліку, де широко використовуються норми виробітку. Величина доходу працівників при ній обчислюється як добуток розцінки за одиницю виробу і кількості виробів.

Потреба в доходах на оплату податкових платежів залежить від величини об'єктів оподаткування та розміру ставок.

Загалом під оптимальною стратегією формування доходу підприємства слід розуміти систему довгострокових цільових завдань, спрямованих на одержання такого обсягу доходів, яких вистачить для сплати податків і обов'язкових платежів, відшкодування витрат і одержання прибутку для забезпечення саморозвитку та винагороди власників. Механізм розробки стратегії доходу підприємства неможливий без повної, точної, систематизованої інформації про практику його формування, розподілу і використання.

## **МОДУЛЬ II. СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБИВАРТОСТІ ОБ'ЄКТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

### **РОЗДІЛ 6. МЕТОДИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ**

#### **6.1. Методи обліку витрат**

#### **6.2. Калькулювання об'єктів підприємницької діяльності**

#### **6.3. Особливості формування витрат і калькулювання об'єктів діяльності допоміжних виробництв**

### **6.1. Методи обліку витрат**

Метод – це шлях дослідження, що може характеризуватись як сукупність прийомів та операцій практичного або теоретичного пізнання дійсності. Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети і вирішення конкретного завдання.

Методи обліку витрат визначаються, насамперед, технологічними й організаційними особливостями господарської діяльності і мають відображати процес формування витрат в його конкретних умовах. При цьому накопичення витрат має забезпечити не тільки реальне обчислення собівартості продукції, а й слугувати інтересам найефективнішого управління господарською діяльністю.

З цією метою методи обліку витрат поділяють за наступними класифікаційними ознаками:

- періодичність організації контролю витрат:
  - ✓ безнормативний (підсумковий);
  - ✓ нормативний (оперативний, стандарт-кост, таргет-костинг, кайзен-костинг);
  - ✓ у точно визначений строк (Just time);
  - ✓ функціонально-вартісний аналіз (ФВА).
- аналітичність формування витрат:
  - ✓ позамовний (поконтрактний);
  - ✓ попроцесний (попередільний, напівфабрикатний);
  - ✓ котловий;
  - ✓ АВС-метод.
- повнота формування витрат за об'єктами діяльності:
  - ✓ повних (абсорбшен-костинг) витрат;
  - ✓ неповних (змінних, прямих, директ-костинг, маржинал-костинг) витрат.

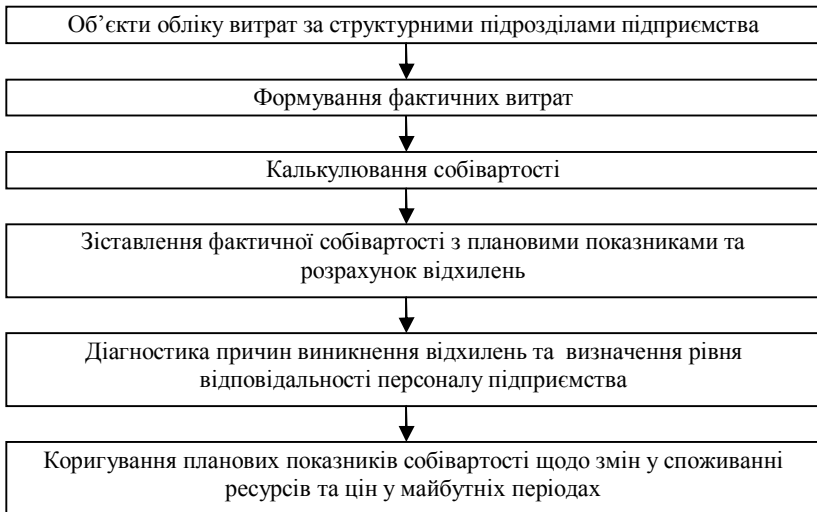
При обліку витрат підприємством використовується система методів, які комплексно забезпечують контроль, аналітичність та повноту



формування витрат.

Застосування безнормативного методу обліку витрат забезпечує формування на підставі первинних документів фактичних витрат та виявлення відхилень від визначених на підприємстві планових (нормативних) показників в процесі підсумкового контролю. Фактичні витрати послідовно накопичуються без відображення в обліку даних про величину витрат за нормами.

Облік фактичних витрат будується за наступними принципами: повне та документально оформлене відображення витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку; облікова реєстрація витрат в періоді виникнення; локалізація витрат за видами діяльності, характером, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями; віднесення фактичних витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння (контроль) фактичних показників з нормативними (плановими) за підсумками звітного періоду; визначення фактичної (або історичної) собівартості (рис. 6.1.1).



*Рис. 6.1.1. Облік витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності за підсумковим (безнормативним) методом*

Основні недоліки безнормативного обліку це відсутність оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат та недоліків в організації діяльності і порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх резервів підприємства.

Нормативний метод забезпечує розкладання фактичних витрат на витрати за нормами, відхилення від норм і за рахунок зміни норм. При цьому методі здійснюється оперативний облік і контроль відхилень

фактичних витрат від установлених норм.

Реалізація цього методу охоплює облікові процедури, планування, організацію господарської діяльності, а також оперативне управління процесом формування собівартості на базі облікової і нормативної інформації (рис. 6.1.2).



Рис. 6.1.2. Облік витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності за нормативним методом

Прототипом нормативного методу на підприємствах зарубіжних країн є система "стандарт-кост". Основною ідеєю методу "стандарт-кост" є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути.

Систематизована сукупність процесів щодо розробки норм (стандартів), складання стандартних калькуляцій до початку виробництва і обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів, отримала назву системи "стандарт-кост". Стандарт – кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; "кост" – це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції.

"Стандарт-кост" – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на створення об'єктів діяльності протягом певного періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість. "Стандарт-кост"

можна розглядати як систему обліку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними витратами і аналіз відхилень фактичних витрат від стандартних за причинами і місцями їх виникнення. У всіх випадках ця система є інструмент контролю, який направлений на регулювання витрат господарської діяльності.

Зміст системи "стандарт-кост" полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-яких об'єктів діяльності. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

Основою системи "стандарт-кост" є, безперечно, підрахунок майбутніх (очікуваних) витрат. Очікувані витрати визначають на основі стандартів (норм і нормативів), розрахованих на підприємстві. Ці стандарти є основою функціонування системи і розкривають її зміст.

Координацію робіт по організації системи "стандарт-кост", визначені стандартів для використання, виявленні відхилень від стандартів і методиці їх списання забезпечують облікова, економічна і технологічна служби підприємства. У найбільш великих підприємствах створюється структурний підрозділ стандартів, де сконцентровується вся робота по стандартах, їх розробці, внесенні в них змін та ведення обліку.

Основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання ресурсів в системі "стандарт-кост" є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, а не їх документування. Перед управлінням ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх.

З метою управління витратами завжди розглядається, наскільки істотні ці відхилення щоб їх враховувати; що вони показують; при розв'язанні яких проблем вони можуть бути використані; важливість виявлених відхилень в аналізі витрат. Для підприємства важливе не стільки точно і повне визначення собівартості продукції, скільки попередження невикористаних затрат, яких можна було б уникнути.

За допомогою методу "стандарт-кост" заздалегідь встановлюється величина затрат у вигляді норм. Відхилення, виявлені в оперативному порядку, сигналізують про негативні обставини у господарському процесі, на які необхідно звернути увагу, тобто прийняти відповідні рішення. Виявлені ж відхилення в процесі здійснення господарської діяльності – це та інформація, яка необхідна для прийняття своєчасних управлінських рішень і є найбільш цінною в регулюванні виробничого процесу, а отже, в управлінні витратами.

Основною метою системи "стандарт-кост" є визначення неефективної роботи підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Елементи нормативного обліку забезпечують своєчасне

виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини, напівфабрикатів і матеріалів, асортименту випущеної продукції та її сортності. Використання елементів нормативного методу є основою для належного контролю та аналізу витрат, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням і вдосконаленням норм.

До методів обліку які підтримують оптимізацію витрат при створенні об'єктів діяльності належать таргет-костинг і кайзен-костинг. Вони розглядають витрати не як заздалегідь розрахований показник, а як величину, до якої повинно прагнути підприємство, щоб запропонувати ринку конкурентоздатні об'єкти діяльності.

Таргет-костинг – це метод обліку витрат, що забезпечує їх нормативний рівень за розрахунком різниці: можлива ціна реалізації об'єкта діяльності і необхідна величина прибутку для підприємства (рис. 6.1.3).

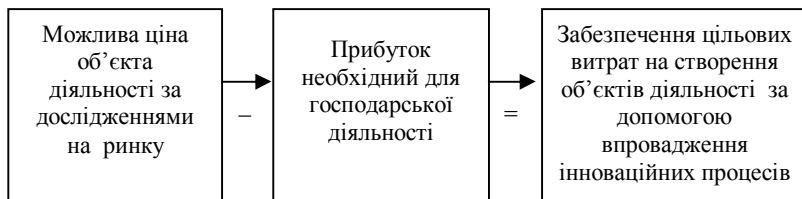


Рис. 6.1.3. Процес формування витрат за методом обліку таргет-костинг (досягнення цільових витрат)

При цьому на стадії прийняття рішення про створення нових видів об'єктів діяльності визначають цільові витрати (максимально допустимі в ринкових умовах), яких необхідно дотримуватися підприємству.

$$\text{ЦВ} = \text{ЧД} - \text{ЧП}$$

де ЦВ – цільові витрати на створення об'єктів діяльності; ЧД – чистий дохід від продажу об'єктів діяльності; ЧП – чистий прибуток від реалізації об'єктів діяльності.

З однієї сторони, визначити цільові витрати неможливо без глибокого дослідження ринкових поточних і перспективних умов створення об'єктів діяльності, а за іншої – доведення фактичних витрат на підприємстві за допомогою інноваційної діяльності до цільових ринкових витрат. Всі ці процеси пов'язані з метою – ліквідації різниць між фактичними витратами підприємства і цільовими витратами ринку. Даний метод підтримує стратегію оптимізації витрат та застосовується на етапі розробки нових або модернізації об'єктів діяльності.

Кайзен-костинг – метод обліку витрат, що забезпечує досягнення їх цільового ринкового рівня шляхом оптимізації використання ресурсів за

наявними об'єктами діяльності на підприємстві (рис. 6.1.4)

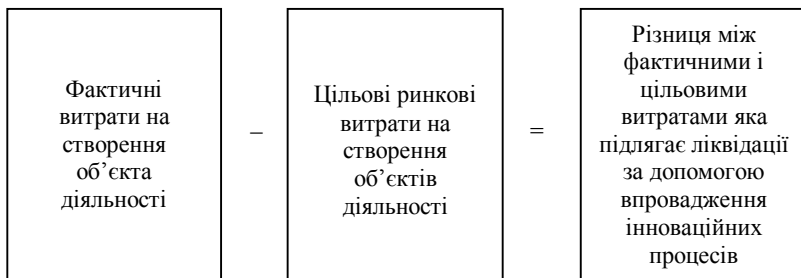


Рис. 6.1.4. Процес формування витрат за методом обліку кайзен-костинг (ліквідації різниці між фактичними і цільовими витратами)

Головним завданням методу обліку витрат кайзен-костинг є ліквідація наявної різниці між фактичними і цільовими витратами шляхом залучення всіх доступних засобів підприємства.

Методи обліку витрат таргет-костинг і кайзен-костинг доповнюють один одного, де кожний із них направлений на вирішення задач оптимізації витрат у системі стратегічного їх управління.

При формуванні витрат за системою «точно в строк» витрати здійснюються тільки при їх необхідності. Це забезпечує зменшення непродуктивних витрат щодо випуску продукції на яку відсутній попит покупців утримання складських приміщень, ліквідацію простою обладнання і персоналу.

На практиці це означає, що продукція виготовляється точно до моменту її реалізації, а ресурси надходять до моменту здійснення процесу виробництва. Якщо система «точно в строк» діє на підприємстві, то стають непотрібними запаси матеріалів і запаси готової продукції. Вони можуть бути повністю відсутні що призведе до ліквідації складських запасів матеріалів і продукції та самих приміщень.

З економічної точки зору залишки запасів визначають роль носіїв витрат «заморожених грошей». Витрати на зберігання запасів зменшуються. Це призводить до зменшення обсягів витрат на виробництво (рис. 6.1.5).

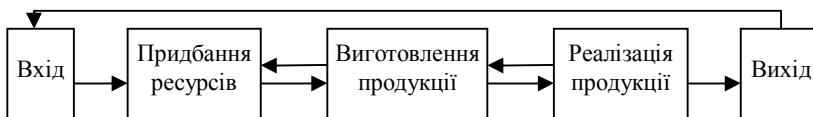


Рис. 6.1.5. Схема формування витрат при організації виробництва за системою «точно в строк»

При системі «точно в строк» ритм роботи, обсяг і номенклатура

об'єктів діяльності підприємства визначають покупці. «Вхід» і «вихід» в системі міняються місцями, входить у виробництво тільки те, що потрібно на виході. Вимоги на вхід надходять від покупців.

Функціонально-вартісний аналіз в системі управлінського обліку витрат сприяє виготовленню продукції високої якості при одночасній ліквідації функціонально зайвих витрат.

На підприємствах використовуються три форми функціонально-вартісного аналізу:

- коригуюча – виявлення зайвих витрат, визначення диспропорцій між значимістю функцій для споживачів і витратами для їх забезпечення, пошук резервів зниження собівартості і підвищення якості виробів;
- творча – пошук оптимальних технічних рішень, встановлення граничних витрат на виготовлення об'єктів;
- інверсна – пошук найбільш ефективних умов використання об'єктів.

Функціонально-вартісний аналіз забезпечує оцінку витрат на предмет їх необхідності і корисності.

При цьому господарські операції поділяють на: основні (визначають призначення об'єкта діяльності), допоміжні (сприяють виконанні об'єктом діяльності основних функцій), непотрібні (не сприяють виконанні основних функцій).

Мета методу – формування корисних функцій продукції (товару, робіт, послуг) при максимальному співвідношенні між їх значенням для користувачів і витратами на їх створення.

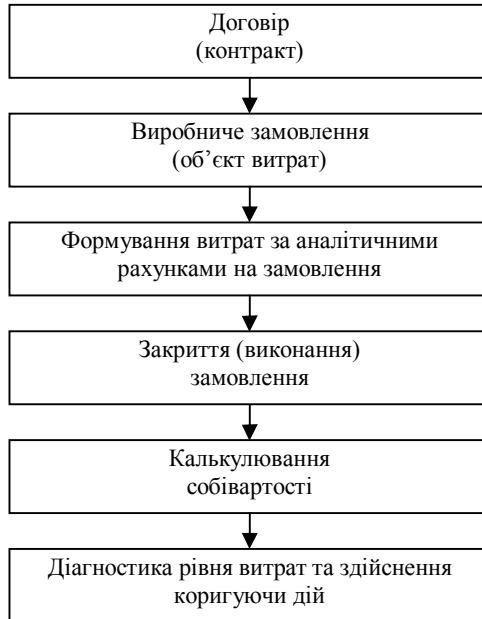
$$\text{СВП} / \text{ВСО} \rightarrow \max$$

де СВП – споживча вартість об'єкта діяльності підприємства для покупців; ВСО – витрати на створення об'єкта діяльності з визначеними споживчими властивостями. Склад та розмір витрат визначають за показниками повної собівартості продукції підприємства.

Найбільш актуальним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах є позамовний метод, за яким, об'єктом витрат є окреме замовлення, що відкривається на один або кілька однорідних виробів, які випускають протягом місяця, або на кожний вибір, виготовлений у порядку індивідуального (разового) замовлення, а також замовлення на виконання дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт. Кількість виробів заздалегідь визначена (рис. 6.1.6.).

У разі виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до встановленої комплектації.

На кожне замовлення відкривається карта аналітичного обліку витрат, де зазначається найменування, тип і якість виробу, замовник і строк виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість і ціна. Вся



*Рис. 6.1.6. Облік витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності за позаовним методом*

первинна документація складається з обов'язковим зазначенням номерів (шифрів) замовлень.

Для узагальнення витрат можливо використовувати відомість обліку витрат на замовлення, або замовлення-калькуляцію.

При складних технологіях у виконанні замовлення можуть приймати участь декілька підрозділів підприємства. Витрати цехів обліковуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива й енергії - за окремими групами.

Основними етапами віднесення витрат на конкретне замовлення є такі:

- 1) ідентифікація замовлення чи об'єкта витрат;
- 2) визначення прямих (основних) витрат за відомостями обліку витрат чи первинними документами;
- 3) вибір бази для розподілу непрямих (накладних) витрат щодо замовлення;
- 4) розрахунок ставки розподілу непрямих (накладних) витрат;
- 5) віднесення непрямих (накладних) витрат на замовлення за ставкою;
- 6) визначання сукупної суми прямих і непрямих витрат за кожним замовленням.

При позамовному методі всі витрати аж до закінчення замовлення відносяться до незавершеного виробництва. Позамовний облік може застосовуватися тільки за тієї умови, що основні матеріали (матеріали на технологічні цілі), основна заробітна плата виробничих працівників та інші прямі витрати відносно легко ідентифікуються з конкретною продукцією, роботами або послугами (або їх групами).

Варіантом позамовного методу обліку витрат є поконтрактний метод формування витрат. Цей метод застосовується в тому випадку коли укладається контракт на виготовлення великих виробів з тривалим періодом виробництва.

Попроцесний (попередільний) метод обліку передбачає їх формування за окремими процесами (переділами), що передбачаються для створення об'єктів діяльності. Переділ – це визначена сукупність технологічних операцій, завдяки виконанню яких на останній одержують продукт праці, готовий для цієї сукупності (напівфабрикат). Витрати враховуються за процесами (переділами, фазами) виробництва визначених видів продукції. На всіх стадіях обліку витрати групуються стосовно виробництва визначеної продукції.

Сферою застосування обліку витрат за процесами є підприємства з однорідною за вихідною сировиною (матеріалами) і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні та термічні виробничі процеси. Перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного та короткотермінового технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожен з яких або група яких є окремими переділами (фазами, стадіями). Після кожного переділу (стадії, фази) одержують напівпродукт - напівфабрикат, який можна здати на склад і за яким можна обчислити собівартість за кількісними, якісними і вартісними параметрами.

Витрати накопичуються, нашаровуючись у кожному новому процесі на витрати попереднього процесу (рис. 6.1.7).

Сутність попередільного методу полягає в тому, що всі або деякі прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва (навіть якщо з одного переділу можна отримати кілька видів продукції).

Отже, об'єктом обліку витрат є переділ. У зв'язку з тим, що у таких виробництвах процес створення готової продукції складається з кількох послідовних технологічно закінчених переділів, виникає необхідність визначення собівартості не тільки готового продукту, а й напівфабрикатів, за кожним переділом, особливо за умови, коли частина їх має бути реалізована на сторону (рис. 6.1.8).

Виділення кожного проміжного продукту здійснюється за умови, що він має власний напрям використання.

При цьому частина продукції проходить всі передбачені етапи і реалізується в якості кінцевого продукту переробки, інші частини можуть



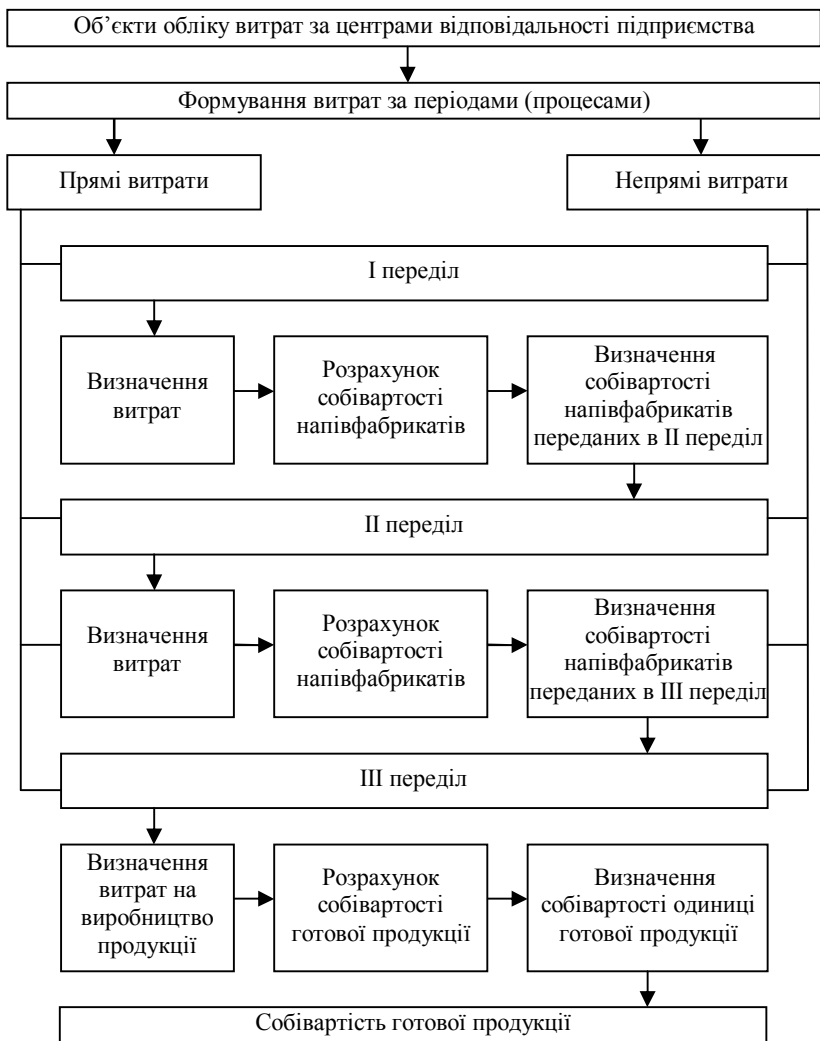


Рис. 6.1.7. Облік витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності за попередільним методом (синтетичний напівфабрикатний варіант)

пройти тільки початкові етапи і бути реалізовані в якості проміжних продуктів.

Підприємства, які застосовують попередільний метод, виробничі витрати обліковують у кожному періоді, включаючи собівартість



Рис. 6.1.8. Облік витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності за по передільним методом (аналітичний напівфабрикатний варіант)

напівфабрикатів, виготовлених у попередньому переділі. У зв'язку з цим калькулюють фактичну собівартість напівфабрикатів кожного переділу.

Напівфабрикат – це продукт окремих технологічних фаз (переділів) який повинен пройти одну або кілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для даної стадії (переділу) він є закінченим.

Попередільний метод може бути однопредільним (простим) та

багатопередільним. При однопередільному методі всі операції з виготовлення кінцевої продукції підприємства здійснюються в одному цеху (дільниці). При багатопередільному методі виготовлення кінцевого продукту поділено на низку технологічних процесів, результатом яких є отримання напівфабрикату для наступного переділу. При цьому витрати враховуються за кожним переділом (фазою).

Попередільна (попроцесна) калькуляція витрат характерна для виробництв, де вироби переходять від одного підрозділу (процесу) до іншого, поки виріб не буде виготовлено повністю. Кожний виробничий підрозділ здійснює яку-небудь частину загального процесу виробництва і передає виріб після цієї операції в наступний підрозділ, де він обробляється на наступній операції. Після завершення виробництва виріб відправляється на склад готової продукції.

Паралельно процесу виробництва (від переділу до переділу) йде і процес накопичення витрат (шляхом підсумовування витрат по кожному переділу, на якому побував виріб). Тому принциповою особливістю попередільного методу є формування обсягу витрат по кожному завершеному процесу (переділу) або за проміжок часу. Для організації роздільного обліку на субрахунках синтетичного рахунку обліку витрат по кожному процесу (переділу) відкривається окремий аналітичний рахунок. Собівартість одиниці продукції переділу визначається як результат ділення накопиченої за період часу або за час виконання процесу (переділу) суми витрат на кількість одиниць продукції, виготовленої за період часу або на процесі (переділі). Собівартість одиниці готової продукції - це сума собівартості одиниць продукції всіх тих переділів, на яких оброблявся даний готовий виріб. При цьому аналітичний облік у розрізі окремих процесів (переділів) на рахунках обліку готової продукції і продажів вже неможливий. Таким чином, не можна отримати інформацію про фінансовий результат кожного конкретного процесу (переділу), але цього й не потрібно, так як на відміну від позамовного обліку реалізації підлягає результат виконання не окремого процесу (переділу), а їх сукупності в тому чи іншому поєднанні.

Складність при попередільному методі калькулювання полягає в оцінці вартості незавершеного виробництва. При попередільному методі необхідно обчислити суму витрат по всіх незавершених переділах та включити в обсяг незавершеного виробництва суму витрат по завершених переділах, що відносяться до продукції, для якої пройдені переділи не є повним виробничим циклом.

Попроцесний метод формування собівартості може бути реалізований у двох варіантах формування напівфабрикатів: аналітичному і синтетичному (рис. 6.1.7 і 6.1.8).

Аналітичний варіант передбачає систематизацію власних витрат по кожному цеху, відображення передачі напівфабрикатів з одного виробничого підрозділу в інший тільки в оперативному обліку і без

включення собівартості напівфабрикатів, прийнятих в обробку з інших цехів. У бухгалтерських документах рух напівфабрикатів не відображають. Їх рух від одного переділу до іншого контролюють за даними оперативного обліку руху напівфабрикатів у натуральному вираженні, який ведуть в цехах. У цьому випадку собівартість напівфабрикатів не обраховують, а розраховується собівартість тільки готової продукції. Витрати кожного цеху списуються у частці випуску готової продукції.

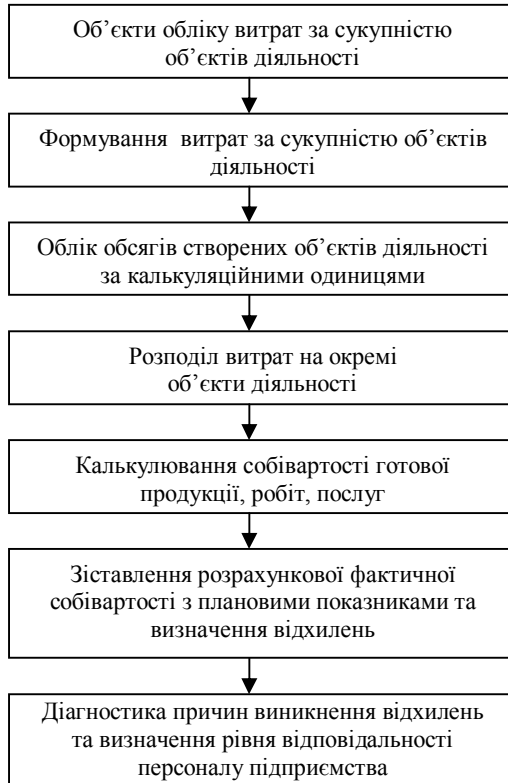
Синтетичний варіант заснований на калькулюванні не тільки кінцевої продукції, але і напівфабрикатів власного виробництва, відображенні їх руху всередині виробництва за фактичною собівартістю. При цьому варіанті рух напівфабрикатів з цеху в цех оформлюють бухгалтерськими проводками і калькулюють собівартість напівфабрикатів після кожного переділу.

Безумовно, кількість об'єктів калькулювання при синтетичному методі істотно збільшується, проте таким чином забезпечується кращий контроль за собівартістю продукції.

Напівфабрикатний облік виробничих витрат може бути організований як з використанням спеціального рахунку 25 «Напівфабрикати», так і без його застосування. У першому випадку напівфабрикати кожного переділу, крім останнього, у кожному цеху здаються на склад. Цю операцію бухгалтерія оформляє записом за дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» і кредитом рахунку 23 «Виробництво». У другому випадку продукти переділів не здаються на склад, а у відповідності з технологічною документацією передаються в суміжний цех. У цьому випадку бухгалтерія проводить записи в аналітичному обліку до синтетичного рахунку 23 «Виробництво».

На деяких підприємствах, особливо з невеликим обсягом виробництва, з метою скорочення витрат обліку застосовують знеособлений (котловий) метод обліку витрат виробництва. При цьому методі облік витрат ведеться в цілому по центрам відповідальності або по підприємству, а собівартість виробів визначається за допомогою розподілу витрат між виробами пропорційно плановій чи нормативній собівартості продукції або цін (рис. 6.1.9). Основні недоліки цього методу у тому, що недооцінюється значення достовірності складання калькуляцій, відсутній поточний контроль витрат за окремими виробами.

Котловий спосіб калькулювання собівартості продукції є найменш поширеним на практиці. Це викликано тим, що його інформативність мінімальна: бухгалтерський облік може надати інформацію тільки про те, у що обійшлося структурному підрозділу або підприємству виробництво всієї продукції. Використання даного способу виправдано тільки для малих підприємств або для галузей, де здійснюється випуск однорідної продукції, – так званих монопродуктових виробництв. Необхідності в якому-небудь аналітичному обліку в таких випадках просто не виникає.



*Рис. 6.1.9. Облік витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності за знеособленим (котловим) методом*

Собівартість одиниці продукції при котловому обліку є результатом ділення всієї суми накопичених за період витрат на обсяг виробленої продукції в натуральному вимірі.

Прикладів виробництв, де застосування котлового обліку виправдано, дуже небагато, а використання даного способу на підприємствах, що випускають неоднорідну продукцію, є порушенням методології бухгалтерського обліку, яке призводить до низки негативних наслідків.

По-перше, знижується достовірність фінансової звітності підприємства.

По-друге, спотворюються поняття про прибуток підприємства за рахунок «згорання» фінансового результату різних виробництв (прибуток від одного виду діяльності зменшується за рахунок збитку від іншого виду діяльності), тому знижується корисність даних бухгалтерського обліку для цілей управління підприємством, планування та управління собівартістю

продукції щодо зниження обсягів витрат і підвищення рентабельності виробництва.

Метод ABC - це система обліку витрат за видами діяльності підприємства способом процесного (поопераційного) визначення і обліку витрат. В основі методу ABC лежить припущення, що продукцію підприємство виготовляє в результаті виконання певної сукупності бізнес-процесів, кожен з яких потребує певних витрат. Цей метод спрямований на виявлення найбільш продуктивних видів діяльності, доцільність здійснення яких є економічно виправданою.

Ведення обліку витрат за методу ABC-аналізу дозволяє:

- отримувати релевантну інформацію для коригування і більш точного розподілу витрат по кожному бізнес-процесу та місці їх виникнення;

- приймати управлінські рішення по кожному бізнес процесу, виду діяльності, функцій, операцій та їх ефективності, а також здійснювати порівняння з відповідними еталонами, що дозволяє застосовувати заходи щодо їх реінжинірингу. Реінжиніринг – це фундаментальне переосмислення і радикальне перепроєктування бізнес-процесів з метою досягнення істотного поліпшення якості функціонування;

- кваліфікувати частину непрямих витрат зібраних по бізнес-процесам, видам діяльності, функціях та операціях, як «умовно непрямих» для обчислення собівартості конкретного виду продукції;

- забезпечити формування інформації про витрати по видах діяльності і бізнес-процесу;

- сформувані управлінську інформацію для забезпечення виконання загальних функцій управління.

Сутність методу ABC полягає у твердженні про те, що причиною виникнення витрат є не продукція, а діяльність, тобто продукція, яку виробляє підприємство, споживає діяльність (виробничі процеси чи операції), а вже діяльність споживає конкретні ресурси. При цьому витрати підприємства можуть формуватись за наступними видами діяльності:

- придбання оборотних активів для діяльності підприємства;
- виробництво продукції, виконання робіт та надання послуг;
- управління структурними підрозділами;
- управління підприємством;
- реалізація готової продукції товарів робіт і послуг підприємства;
- діяльність на підприємстві житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення;
- капітальні інвестиції на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів;
- фінансова діяльність підприємства;
- діяльність пов'язана з надзвичайними подіями;

- податки і обов'язкові платежі підприємства.

Впровадження системи обліку витрат за методом ABC забезпечує їх формування відповідно до видів діяльності як центрів відповідальності.

Формування собівартості об'єктів діяльності підприємства передбачає поділ витрат на прямі і непрямі, постійні і змінні, виробничі і невиробничі. Це дозволяє розраховувати собівартість за неповними і повними витратами по відношенню до створених об'єктів діяльності (рис. 6.1.10).

Повні витрати формуються господарськими операціями що забезпечують надходження чистого доходу від покупців за реалізовані об'єкти діяльності. У формуванні чистого доходу що надходить від покупців приймають участь використані ресурси на:

- безпосереднє виробництво готової продукції, надання послуг, виконання робіт;
- управління центрами витрат (загальновиробничі витрати);
- діяльність загальногосподарських служб (адміністративні витрати);
- забезпечення відносин між підприємством і покупцями (витрати на збут);
- соціальні витрати на робочу силу;
- податкові платежі підприємства від господарської діяльності;
- забезпечення майбутніх витрат і платежів підприємства.

Водночас, частина повних витрат формується без прямої відповідальності персоналу що забезпечує створення об'єктів діяльності.

Витрати повної собівартості об'єктів діяльності забезпечують цільове виконання підприємством економічної і соціальної відповідальності.

Економічна відповідальність – це рівень господарської діяльності підприємства що забезпечує його захист від банкрутства та в повному обсязі потреби в доходах власників, найманих працівників і держави за рахунок доходів створених витратами підприємства.

$$\text{ВОП} < \text{ЧДП}; \quad \text{ДФД} = \text{ВПД}$$

де ВОП – витрати пов'язані з формуванням і реалізацією покупцям об'єктів діяльності підприємства; ЧДП – чистий дохід одержаний від реалізації створених об'єктів діяльності підприємства; ДФД – доходи власників, найманих осіб і держави одержані на підприємстві; ВПД – витрати підприємства на створення доходів власників, найманих осіб і держави.

Соціальна відповідальність – це участь підприємства у соціальних витратах на засадах довгостроковості та взаємодії з зацікавленими сторонами, щодо умов праці, життя і здоров'я працівників та їх сімей, а також територіальної громади.

$$\text{СВП} = \text{ДПТ}$$

де СВП – соціальні витрати підприємства; ДПТ – доходи працівників і територіальних громад за рахунок соціальних витрат підприємства.



*Рис. 6.1.10. Облік формування витрат та калькулювання собівартості об'єктів діяльності підприємства за повними витратами*



Повна собівартість надає можливість розрахувати чистий прибуток від реалізації об'єктів діяльності.

Система обліку за неповними витратами припускає виявлення неповної собівартості продукції, тобто собівартості без непрямих (загальних) витрат. Ця система зводиться до того, що тільки змінні витрати поділяються за об'єктами діяльності, а постійні витрати повністю або частково відносяться на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли.

За неповними витратами формують виробничу собівартість підприємства України.

$$BCO=ВBO+3ЗВ+ПРЗ; ВBO=ПBO+НBO; НBO=ПДО+НДО,$$

де BCO – виробнича собівартість об'єктів діяльності підприємства; ВBO – витрати виробництва на створення об'єктів діяльності за рахунком 23 «Виробництво»; 3ЗВ – змінні розподілені загальнопромислові витрати за рахунком 91 «Загальнопромислові витрати»; ПРЗ – постійні розподілені загальнопромислові витрати за рахунком 91 «Загальнопромислові витрати»; ПBO – прями виробничі витрати за центрами відповідальності на створення об'єктів діяльності за аналітичними рахунками рахунку 23 «Виробництво»; НBO – непрямі виробничі витрати за центрами відповідальності від допоміжних і обслуговуючих виробництв на створення об'єктів діяльності за аналітичними рахунками рахунку 23 «Виробництво»; ПДО – прями витрати, що забезпечують господарську діяльність допоміжних і обслуговуючих виробництв; НДО – непрямі витрати, що забезпечують господарську діяльність допоміжних і обслуговуючих виробництв.

Отже, відрахувавши за кожним об'єктом діяльності із виручки від реалізації (ціни підприємства) виробничу собівартість цього об'єкта, одержимо валовий прибуток за кожною обліковою одиницею об'єктів діяльності. Сукупний валовий прибуток від усіх реалізованих об'єктів діяльності призначений для покриття загальної суми непрямих постійних нерозподілених витрат (рахунки 91 «Загальнопромислові витрати», «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») обліку веде до того, що нерозподілені витрати не співвідносяться із запасами готової продукції та не фіксуються в обсягах незавершеного виробництва.

В даний час система обліку за виробничою собівартістю широко поширена в усіх економічно розвинутих країнах під назвою директ-костинг (система обліку змінних витрат). У Німеччині та Австрії такий метод отримав найменування «облік часткових витрат», або «облік суми покриття», у Великобританії його називають «облік маржинальних витрат» маржинал-костинг (marginal-costing), у Франції – «маржинальна бухгалтерія», або «маржинальний облік».

Під час опису цієї системи у вітчизняній літературі з бухгалтерського обліку часто зустрічається термін «облік обмеженої, неповної або скороченої собівартості». Прийнятною назвою для цієї системи в Україні

може бути «метод бухгалтерського обліку валового прибутку».

Отже, можливі найрізноманітніші варіанти побудови обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Право вибору того чи іншого варіанта побудови бухгалтерського обліку затрат належить підприємству. Для конкретного втілення того чи іншого методу в практику на підприємстві розробляється облікова політика. Персоналу підприємства необхідно володіти відмінностями між ними і вміти визначати їх користь для потреб управління витратами.

## **6.2. Калькулювання об'єктів підприємницької діяльності**

Для ефективного контролю витрат недостатнім є лише накопичення сукупних витрат. Принциповим є те, що облік витрат – це спосіб відображення елементів витрат у їх сукупності в системі рахунків за місцем відповідальності, а спосіб калькулювання – визначення витрат, відображених в системі рахунків, що припадають на калькуляційну одиницю.

Калькулювання – це сукупність прийомів процесу розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) які створюються на підприємстві, а результат цього процесу називають калькуляцією.

Калькуляція — це заключний етап обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якого визначеними прийомами і методами групується витрати й обчислюється собівартість продукції.

Калькуляція - це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу чи партії виробів, а також на здійснення робіт і послуг. Вона слугує основою для визначення середніх витрат виробництва і собівартості продукції. Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Калькулювання – це необхідна умова для обґрунтування цін та виявлення прибутковості об'єктів діяльності.

Калькулювання буває різних видів, а саме за:

- часом формуванням витрат: попереднє (кошторисне, планове, нормативне); очікуване (провізорне); звітне (фактичне).

Кошторисне (проектне) – розрахунок передбачуваної собівартості інноваційного виду продукції для підприємства.

Планове – відображає допустимий розмір витрат на об'єкт діяльності, що передбачається досягти на підприємстві.

Нормативне – передбачає визначення витрат за діючими нормами використання ресурсів на створення об'єктів діяльності.

Очікуване (провізорне) – розрахунок собівартості в якому використовуються як фактичні дані так і планові: наприклад, звітні дані за I – III квартали і планові за IV квартал. Це калькулювання використовують

для визначення очікуваних фінансових результатів та для планування на наступний період.

Фактичне (звітне) – відображає досягнутий рівень витрат від використання ресурсів в процесі створення об'єктів діяльності. Звітна калькуляція складається на підставі первинних документів за тими ж статтями, як і планова.

У звітну калькуляцію включаються витрати і втрати, які не були передбачені плановою калькуляцією. Це витрати, пов'язані з відхиленням від встановленого технологічного процесу, надпланові втрати від браку. Звітна калькуляція відображає всі витрати на виробництво продукції за звітний період.

Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними), дозволяє проводити аналіз собівартості продукції і визначити резерви її зниження, показує величину невикористаних можливостей, втрат за минулий період, а також характеризує зусилля підприємства на зниження витрат виробництва.

- обсягом витрат які включають в собівартість: технологічне (операційне); виробниче (цехове); повне.

Технологічне (операційне) – визначає суму витрат на здійснення технологічного процесу виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг).

Виробниче (цехове) – включає всі витрати в структурному підрозділі (внутрішні і зовнішні) на виробництво готової продукції (здійснення технологічного процесу та управління і обслуговування виробництва в межах цеху).

Повне – при розрахунку собівартості використовуються всі виробничі і невиробничі витрати підприємства.

- рівнем охоплення підприємств: індивідуальне; регіональне; галузеве.

Індивідуальне – показує витрати, які несе окреме підприємство на виробництво певного виду продукції.

Регіональне – свідчить про середні витрати підприємств, які виробляють однорідну продукцію на певній території.

Галузеве – визначає собівартість за витратами підприємств, які виробляють однорідну продукцію в цілому по країні.

- тривалістю розрахункового періоду: щомісячне; квартальне; річне; періоду робіт (цикл, фаза, переділ, стадія); після закінчення робіт (замовлення).

Щомісячне – показує витрати які несе підприємство на виробництво продукції у певному місяці.

Квартальне – свідчить про середні витрати підприємства на однорідну продукцію за певний квартал.

Річне – визначає собівартість за витратами підприємства на однорідну

продукцію цілому за рік.

Калькулювання за період робіт – свідчить про витрати на об'єкт обліку в межах окремого циклу, фази, переділу чи стадії технологічного процесу. Складність його залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

Калькулювання після закінчення робіт (замовлення) – дозволяє визначати собівартість об'єктів за витратами на закінчений технологічний процес виробництва кожного індивідуального виробу.

Калькуляції складаються щомісячно. Крім того, використовуються квартальні і річні звітні калькуляції.

Фактична собівартість виробів, на які складаються квартальні і річні калькуляції, розраховується як середньозважена величина. Для цього по кожній статті витрати за квартал (рік) складаються і діляться на кількість виробів, вироблених за цей період (квартал, рік).

Калькуляції складаються в розгорнутому виді, а стаття "Сировина і матеріали" - по групах матеріалів, які приводяться в кількісному і вартісному вираженні, що значно збільшує аналітичні можливості калькуляції.

- складом об'єктів діяльності: валових; товарних; реалізованих; незавершеного виробництва.

Валових обсягів діяльності – показує собівартість всього обсягу виробленої продукції.

Товарних об'єктів – свідчить про собівартість визначеного обсягу продукції для реалізації покупцям.

Реалізованих об'єктів діяльності – визначає собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) покупцям.

Незавершеного виробництва – включає вартість об'єктів діяльності, що не пройшли всі етапи обробки, передбачені технологічним процесом, а також які не повністю укомплектовані та не пройшли технічний контроль. До складу незавершеного виробництва включаються:

- вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;

- продукція, обробку якої закінчено, але яка прийнята відділом технічного контролю, а також прийнята ним, але з певних причин не здана на склад;

- вироби, проходять стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;

- готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;

- деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;

- виправлений брак у виробництві.

Процес калькулювання собівартості продукції включає: розмежування

витрат на виробництво між закінченою продукцією й незавершеним виробництвом; розрахунок витрат на забраковану продукцію; оцінювання відходів виробництва і побічної продукції; визначення суми витрат, яка належить до готових виробів; розподіл витрат між видами продукції; розрахунок собівартості одиниці продукції.

Витрати на готові калькуляційні одиниці і незавершене виробництво розраховуються за наступним балансовим рівнянням:

$$\text{НВП} + \text{ВЗП} = \text{ВГО} + \text{ВВВ} + \text{НВК};$$

$\text{ВЗП} = \text{ВВР} + \text{ЗВВ} + \text{ВБВ} + \text{ВПВ} + \text{ВМП} + \text{ВМЗ}$ ;  $\text{ВВР} = \text{ВВЗ} + \text{ВРС} + \text{АВН}$   
де НВП – витрати незавершеного виробництва на початок; ВЗП – витрати за звітний період; ВГО – витрати на готові калькуляційні об'єкти; ВВВ – вартість відходів виробничих запасів від виробництва; НВК – витрати незавершеного виробництва на кінець періоду; ВВР – вартість використаних ресурсів і звітному періоді (рахунок 23 «Виробництво»); ЗВВ – загальновиробничі витрати (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»); ВБВ – витрати на брак у виробництві (рахунок 24 «Брак у виробництві»); ВМП – витрати минулих періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»); ВМЗ – витрати майбутніх зобов'язань (рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»); ВВЗ – вартість використаних виробничих запасів, робіт, послуг; ВРС – вартість робочої сили; АВН – амортизаційна вартість необоротних активів.

Для розрахунку витрат за звітний період необхідно визначити загальновиробничі витрати в частині об'єкту витрат, витрати на брак у виробництві, витрати на ліквідацію відходів від виробництва, витрати минулих періодів і витрати майбутніх зобов'язань.

$$\text{ВГО} = \text{НВП} + \text{ВЗП} - \text{ВВВ} - \text{НВК}$$

Для формування витрат на готові калькуляційні об'єкти необхідно оцінити відходи виробничих запасів від виробництва і незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Формування об'єктів витрат зумовлено єдністю процесів обліку витрат та калькулювання собівартості (перший процес – це облік витрат, наступний за ним – калькулювання собівартості калькуляційної одиниці – вимірника об'єктів витрат).

У процесі калькулювання застосовують калькуляційні одиниці – економічно-однорідні і стійкі у часі одиниці виміру самих об'єктів калькулювання, що відображають кількісну сторону продукції, товарів, робіт, послуг.

Об'єктом калькуляції залежно від особливостей продукції, яка випускається та характеру технологічного процесу можуть бути: технологічний переділ, деталоперація, деталь, складальна операція (вузол), виріб в цілому, замовлення на виготовлення декількох виробів, одиниця ремонтоскладності.

Об'єкт калькулювання – це та продукція, робота, послуга собівартість яких обчислюється. За технологічною складністю об'єкти калькулювання

поділяють на прості та складні. При цьому вони можуть бути основні, супутні і побічні. За своїми технічними й іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Основна продукція – головний об’єкт калькулювання – готові вироби, які реалізуються за межі підприємства покупцям (табл. 6.2.1). Калькулювання іншої продукції має допоміжне значення.

Таблиця 6.2.1

*Основні об’єкти діяльності сільськогосподарських підприємств*

Об’єкти обліку виробничих витрат	Об’єкти калькулювання продукції	Одиниця калькулювання
1	2	3
<b>I. РОСЛИННИЦТВО</b>		
<b>1. Зернові та зернобобові культури</b>		
Пшениця озима, жито озиме, ячмінь озимий, пшениця яра тверда, пшениця яра м’яка, сильна та інші види, кукурудза на зерно, ячмінь ярий, овес, жито яре, полба, просо, рис, гречка, сорго, чумиза, горох, квасоля, сочевиця, вика і викова суміш, люпин кормовий, соя	Зерно, зернові відходи	1 центнер
<b>2. Технічні культури</b>		
Соняшник на зерно	Насіння	1 центнер
Льон-довгунець	Насіння, соломка	- “ -
Коноплі	- “ -	- “ -
Буряки цукрові (фабричні)	Коренеплоди	- “ -
Буряки цукрові (маточні)	- “ -	- “ -
Висадки-насінники буряків	Насіння	- “ -
Тютюн	Листя свіже, насіння	- " -
Цикорій	Коріння	- " -
Лікарські культури трав’янисті однорічні	Листя свіже, плоди, насіння	- " -
Лікарські культури трав’янисті багаторічні	Листя свіже, плоди, насіння, коріння	- " -
	Розсада	1 тис. штук
	Трава свіжа, коріння	1 центнер
Ефіроолійні культури трав’янисті однорічні	Насіння, плоди	- " -
	Свіже, кореневища, зелена маса, пагіння, саджанці	1 тис. штук
	Суцвіття	1 центнер

Продовження табл. 6.2.1

1	2	3
Ефіроолійні культури кущові	Насіння, суцвіття	1 центнер
	Квіти, листя і пагіння свіже, зелена маса, саджанці	1 тис. штук
Ефіроолійні культури деревоподібні	Листя свіже, квітки	1 центнер
	Саджанці	1 тис. штук
<b>3. Картопля та овочеві культури</b>		
Картопля	Картопля	1 центнер
Овочеві культури відкритого ґрунту	Овочі	- " -
Капуста	Качани	1 центнер
Коренеплодні овочеві культури (буряки, морква, редиска, редька, петрушка)	Коренеплоди	- " -
Цибуля ріпчаста	Цибуля	- " -
Цибуля на перо	Цибуля на перо	- " -
Часник	Часник (головка)	- " -
Помідори	Плоди	- " -
Перець солодкий, гіркий	- " -	- " -
Баклажани	- " -	- " -
Огірки	- " -	- " -
Патисони, кабачки	- " -	- " -
Зелений горошок	- " -	- " -
Кукурудза цукрова в качанах молочно-воскової стиглості	Качани	- " -
Салат	Салат	- " -
Зелені овочеві культури (кріп, шпинат, гірчиця листова та ін.)	Зелень	- " -
Багаторічні овочеві культури (ревінь, щавель, хрін та ін.)	Насіння, зелень, кореневище	- " -
Насінництво овочевих культур (окремо маточники, висадки - за основними культурами)	Коренеплоди, насіння	- " -
Баштанні продовольчі культури (кавуни, дині, гарбузи)	Плоди, насіння	- " -
Овочеві культури закритого ґрунту (цибуля на перо, огірки, помідори, салат, редиска, розсада)	Плоди, коренеплоди, зелень (за видами)	1 центнер
	Розсада (за видами)	1 тис. штук
Гриби	Гриби	1 центнер
<b>4. Кормові культури</b>		
Буряки кормові, морква	Коренеплоди	1 центнер
Буряки цукрові на корм	Коренеплоди	- " -

Продовження табл. 6.2.1

1	2	3
Баштанні кормові культури	Плоди	- " -
Насінники кормових коренеплодів і баштанних культур	Коренеплоди, насіння	- " -
Кукурудза на силос і зелений корм	Зелена маса	- " -
Інші силосні культури	- " -	- " -
Однорічні сіяні трави	Сіно, насіння, зелена маса	- " -
Багаторічні сіяні трави	- " -	- " -
Сіножаті і пасовища природні	Сіно, зелена маса	- " -
Силосування	Силос	1 тонна
Сінажування	Сінаж	- " -
5. Багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники)		
Насіннячкові культури	Плоди	1 центнер
	Живці	1 тис. штук
Кісточкові культури	Плоди	1 центнер
	Живці	1 тис. штук
Ягідники	Ягоди	1 центнер
Виноградники	Плоди	- " -
	Живці	1 тис. штук
Плантації хмелю	Плоди	1 центнер
	Живці, чубуки	1 тис. штук
Шишки хмелю	Шишки хмелю	1 центнер
	Живці	1 тис. штук
6. Квітникарство		
Квітникарство відкритого ґрунту	Квітки зрізані, бульбоцибулини, кореневище, живці, саджанці	1 тис. штук
Квітникарство захищеного ґрунту	Квітки зрізані, квітки в горщиках, розсада	- " -
	Насіння	1 кілограм
	Живці	1 тис. штук
Насіння квітникових культур	Насіння	1 кілограм
Розсадники плодкових і декоративних культур (окремо за видами та сортами)	Сіянці, саджанці	1 тис. штук
7. Незавершене виробництво у рослинництві (витрати під урожай майбутнього року)		
Посів озимих зернових на зерно	Виконані роботи	1 гектар
Посів озимих зернових на зелений корм і силос	- " -	- " -



Продовження табл. 6.2.1

1	2	3
Посів овочевих культур на зиму	- " -	- " -
Підняття зябу	- " -	- " -
Лушніння стерні (без зяблевої оранки)	- " -	- " -
Внесення органічних добрив	- " -	- " -
Внесення мінеральних добрив	- " -	- " -
Снігозатримання (у IV кварталі)	- " -	- " -
Догляд за багаторічними травами посіву минулих років	- " -	- " -
Посів багаторічних трав весною та восени звітного року	- " -	- " -
Догляд за парами під ярі культури врожаю майбутнього року	- " -	- " -
Роботи з докорінного поліпшення сіножатей і пасовищ	- " -	- " -
Вапнування та гіпсування земель	- " -	- " -
Первинне окультурення меліоративних земель	- " -	- " -
Підготовка теплиць	- " -	- " -
Підготовка парників	- " -	- " -
Зрошення	- " -	- " -
Осушення	- " -	- " -
Інші роботи незавершеного виробництва	- " -	- " -
Витрати на утримання меліоративних споруд	- " -	- " -
Витрати на утримання полезахисних лісосмуг	- " -	- " -
<b>II. ТВАРИННИЦТВО</b>		
<b>1. Велика рогата худоба молочного напрямку</b>		
Основне стадо (корови та бики-плідники)	Молоко	1 центнер
	Приплід	1 голова
Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибраквані з основного стада, корови-годувальниці)	Приріст живої маси	1 центнер
	Жива маса	
<b>2. Велика рогата худоба м'ясного напрямку</b>		
Основне стадо (корови, бики-плідники і телята віком до 8 місяців)	Приплід	1 голова
	Приріст живої маси	1 центнер

Продовження табл. 6.2.1

1	2	3
Худоба на вирощуванні і відгодівлі (телиці і бички старше 8 місяців, корови, бики-плідники і воли, вибракувані з основного стада)	Приріст живої маси	- " -
	Жива маса	- " -
<b>3. Свинарство</b>		
Основне стадо свиней (свиноматки, хряки - плідники і поросята до відлучення)	Поросята відлучені	1 голова
	Приріст живої маси	1 центнер
Свині на вирощуванні	Приріст живої маси	- " -
	Жива маса	- " -
Свині на відгодівлі	Приріст живої маси	- " -
	Жива маса	- " -
Примітка. Об'єкти планування та обліку виробничих витрат у свинарстві можуть уточнюватися відповідно до існуючої технології в конкретних підприємствах.		
<b>4. Вівчарство (козівництво) роздільно-тонкорунне, напівтонкорунне, напівгрубошерстне, грубошерстне</b>		
Основне стадо овець (вівцематки з ягнятами до вилучення, барани-плідники, барани-пробники, валухи)	Ягнята на час відлучення	1 голова
	Вовна, пух, молоко	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси	- " -
	Вовна	- " -
<b>5. Вівчарство каракульське і смушкове</b>		
Основне стадо (вівцематки з ягнятами до відлучення, барани-плідники, барани-пробники)	Приплід	1 голова
	Вовна, приріст живої маси	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси	- " -
	Вовна	- " -
<b>6. Птахівництво</b>		
Доросле стадо	Яйця	1 тис. штук
Молодняк на вирощуванні	Приріст живої маси	1 центнер
<b>7. Інкубація</b>		
Інкубація яєць	Добовий молодняк	1 тис. голів
Примітка. Об'єкти планування та обліку виробничих витрат у птахівництві можуть уточнюватися відповідно до існуючої технології, що використовується конкретним підприємством.		
<b>8. Конярство</b>		
Основне стадо	Приплід	1 голова
	Молоко	1 центнер
	Робота коней	1 робочий день

Продовження табл. 6.2.1

1	2	3
Молодняк на вирощуванні	Приріст	1 кормо-день
9. Кролівництво і звірівництво		
Основне стадо	Діловий молодняк	1 голова
Молодняк різного віку	Приріст живої маси	1 центнер
	Приріст	1 тис. кормо-днів
10. Рибництво, бджільництво, штучне осіменіння тварин і птиці		
Рибництво	Мальки	1 тис. штук
	Цьоголітки, річники, ремонтний молодняк, риба	1 центнер
Бджільництво (розплідне, медове, запилувально-медове, запилувальне)	Неплідна матка, матка плідна, пакети із бджолами (рої), соти бджолині	1 штука
	Мед, віск бджолиний	1 центнер
	Прополіс	1 кілограм
	Рій	1 штука
	Яд бджолиний (сирець), пилок квітковий, маточне молоко	1 грам
	Соторамка	1 штука
	Запилення культур	1 гектар
Шовківництво	Кокони тутового шовкопряда, грена	1 кілограм
Одержання сперми (за видами тварин)	Сперма	1 спермо-доза
III. ПІДСОБНІ (ПРОМИСЛОВІ) ВИРОБНИЦТВА З ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ		
Виробництво комбікормів	Комбікорм, кормові суміші, кормові добавки, гранули, брикети	1 центнер
Переробка зерна	Борошно, крупа, дроблене зерно, дерть	- " -
Первинна обробка льону і луб'яних культур	Треста, коноплі, волокно	- " -
Переробка овочів, фруктів і картоплі	Консерви	1 тис. умовних банок
	Швидкозаморожена засолена, заквашена продукція, сушена	1 центнер

Продовження табл. 6.2.1

1	2	3
	картопля, овочі, сухофрукти	
	Соки	1 тис. умовних банок
	Спирт	1 декалітр
Переробка олійних культур	Олія, шрот, макуха	1 центнер
Виноробне виробництво	Виноматеріал, сокоматеріал, вино, коньяк, вакуум-сусло, сік, спирт	1 декалітр
Забій худоби і птиці, кролів тощо	М'ясо, субпродукти	1 центнер
	Шкури, шкурки, смушки	1 штука
	Пір'я	1 кілограм
Переробка молока	Молочна продукція (в перерахунку на молоко), вершки, сметана, масло, сир	1 центнер
Утилізація відходів	Перо, пух (у перерахунку на 12 відсотків вологості)	- " -
	М'ясо-кісткове борошно	- " -
Виробництво вітамінно-трав'яного борошна	Трав'яне борошно, сінне борошно	- " -
<b>IV. ДОПОМІЖНІ ВИРОБНИЦТВА</b>		
Ремонтна майстерня	Відремонтований об'єкт, виготовлений виріб	1 штука (замовлення)
Автомобільний транспорт	Обсяг роботи	10 тонно-кілометрів, 1 машино-день, 1 машино-година
Жива тяглова сила	Робочий день	1 робочий день коней
	Приплід	1 голова приплоду
Електропостачання	Електроенергія	10 кВт.год.
Теплопостачання	Теплоенергія	10 Гкал
Водопостачання	Вода	1 куб. метр
Газопостачання	Газ	1 куб. метр
	Газ скраплений	1 кілограм
Холодильні установки	Послуги з охолодження	1 центнеро-день

Продовження табл. 6.2.1

1	2	3
<b>V. ВИТРАТИ НА УТРИМАННЯ ТА ЕКСПЛУАТАЦІЮ МАШИН І ОБЛАДНАННЯ</b>		
Утримання і використання машинно-тракторного парку	Обсяги роботи	1 умовний гектар
Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин	- " -	1 фізичний гектар
Поточний ремонт будівель і споруд	Об'єкт ремонту	1 одиниця

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику (табл. 6.2.2).

Таблиця 6.2.2

*Перелік супутньої продукції в окремих виробництвах промисловості*

Виробництво	Найменування супутньої продукції
1	2
1. Їдкового натру електролітичного (каустична сода)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• хлор-газ</li> <li>• водень</li> </ul>
2. Хлорметанів	<ul style="list-style-type: none"> <li>• чотирихлористий вуглець</li> </ul>
3. Аміаку (з природного газу)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• етиленова фракція</li> <li>• багатий газ</li> </ul>
4. Аміаку з природного газу й твердого палива	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вуглекислий газ</li> <li>• паливний газ</li> <li>• сірка</li> <li>• фотогіпосульфід</li> </ul>
5. Карбаміду	<ul style="list-style-type: none"> <li>• аміак або аміачна вода</li> </ul>
6. Капролактату	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сульфат амонію</li> </ul>
7. Метанолу	<ul style="list-style-type: none"> <li>• продувний газ</li> <li>• метанольна вода та фракції вищих спиртів</li> <li>• вуглекислий газ</li> <li>• диметилловий ефір і вищі спирти</li> </ul>
8. Сірчаної кислоти технічної	<ul style="list-style-type: none"> <li>• селенистий шлам</li> </ul>
9. Кремнефтористого натрію	<ul style="list-style-type: none"> <li>• кремнефтористоводнева кислота</li> </ul>
10. Доменне	<ul style="list-style-type: none"> <li>• шлак рідкий      •шлак гранульований</li> <li>• шлак, що не використовується</li> </ul>
11. Феросплаву	<ul style="list-style-type: none"> <li>• очищений пічний газ</li> </ul>

Продовження табл. 6.2.2

1	2
12. Коксохімічне виробництво	<ul style="list-style-type: none"> <li>• смола в газі</li> <li>• бензол у газі</li> <li>• неочищений коксовий газ</li> </ul>
13. Магнетитових порошоків	каустичний магнетизм
14. М'ясожирове	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оброблені</li> <li>• субпродукти</li> <li>• вирізка</li> <li>• жири</li> <li>• ендокрини</li> <li>• шкури</li> <li>• кров харчова</li> <li>• сира</li> <li>• кров технічна</li> <li>• сира цівка</li> <li>• роги сири із стержнем</li> <li>• щетина-шпарка</li> <li>• вушний волос</li> <li>• умовно придатне м'ясо</li> <li>• кишкові фабрикати</li> </ul>
15. Переробка птиці і кролів	<ul style="list-style-type: none"> <li>• жир</li> <li>• шиї і потрухи</li> <li>• крильця</li> <li>• лапки</li> <li>• пух</li> <li>• шкурки</li> <li>• кролів та лівер</li> <li>• підкрилки</li> <li>• голівки</li> <li>• печінки</li> <li>• серця</li> <li>• шлунки</li> <li>• пір'я</li> </ul>
16. Клею кісткового	• жир технічний
17. Переробка сільськогосподарської продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>• бавовняне насіння</li> <li>• макуха</li> <li>• барда</li> <li>• жом</li> <li>• висівки</li> <li>• сколотини</li> <li>• сироватка</li> <li>• меляса</li> </ul>

Побічна продукція – це продукція, яка утворюється в комплексних виробництвах. Побічна продукція виникає як один із результатів технологічного процесу при виробництві основного продукту. Як правило, це процес комплексної переробки сировини (пахта - при виробництві вершкового масла, сироватка – при виробництві сиру, висівки – при перемелюванні зерна на борошно).

Під час калькулювання основної продукції вартість побічної продукції виключається з підсумкової собівартості виробництва відповідно до її оцінки на підприємстві (табл. 6.2.3).

У результаті використання в процесі виробництва виробничих запасів можуть створюватися зворотні відходи, що вираховується із загальної суми матеріальних витрат, віднесеної на собівартість продукції.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які втратили повністю або

Таблиця 6.2.3

*Оцінка побічної продукції сільськогосподарських підприємств*

Види побічної продукції та одиниця калькулювання	Методика оцінки побічної продукції
1	2
Солома і полова зернових та зернобобових культур, кукурудзиння, соняшничиння, солома сіяних трав (центнер)	Нормативні витрати на виконання робіт зі збирання, транспортування та скиртування соломи, кукурудзиння, соняшничиння стосовно кількості продукції, що використана або буде використана в підприємстві
Гичка цукрових і кормових буряків (центнер)	Нормативні витрати на збирання та транспортування гички з поля до пункту використання
Цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів (центнер)	За собівартістю коренів кормових буряків (з урахуванням якості)
Насіння льону і конопель (центнер)	Нормативні витрати на підготовку і обмолот стебел, транспортування та оброблення насіння
Дрібна і пошкоджена картопля та овочі, використані для годівлі тварин (центнер)	За собівартістю коренів кормових буряків (з урахуванням якості)
Мед від бджолосімей, які використовувалися для запилення культур в теплицях (центнер)	За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості
Відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур (центнер)	За реалізаційними цінами, а у разі згодовування тваринам - за цінами на корені кормових буряків
Падалиця (центнер)	За реалізаційними цінами чи цінами їх використання
Живці, відсадки, вуси, паростки (1 тис. штук)	За цінами можливої реалізації
Гній (тонна)	Вартість підстилки та нормативно-розрахункові витрати, які включають амортизацію та поточний ремонт пристроїв для видалення гною з тваринницьких приміщень, та транспортування витрати на зберігання гною та сечі в гноєсховищах
Вовна-линька (центнер), пух (центнер), перо (центнер), міражні яйця (штук), м'ясо півників яєчних курей, забитих в дорослому віці, і м'ясо	За реалізаційними цінами чи цінами їх використання

1	2
забитих звірів (центнер), шкури загиблих тварин (штук), молоко овець (центнер), шкарлупа (при інкубації, кілограм), гренажні кокони, з яких не вийшли метелики (центнер)	
Вартість робіт, виконаних племінних кіньми та молодняком коней (коне-день)	За собівартістю коне-днів робочих коней
Пташиний послід (центнер)	Нормативно-розрахункові витрати на видалення посліду з приміщень та його сушіння і зберігання, вартість тари
Відходи, що використовуються в промислових виробництвах і промислах	За реалізаційними цінами або цінами їх можливого використання (допускається використання цін на аналогічні продукти на м'ясокомбінатах, молоко- і сирзаводах, птахозабійних підприємствах тощо). Відходи, що не використовуються, не оцінюються.

частково початкові споживчі властивості вихідного матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

Відходи є зворотними, якщо від їх використання можна одержати економічну вигоду. Якщо ж відходи не можуть бути використані або реалізовані, вони вважаються безповоротними і відносяться на собівартість виробленої продукції.

Безповоротні відходи не є активами оскільки не становлять для підприємства цінності. Їх потрібно позбуватися - утилізувати, знищити, передати на переробку спеціальним підприємствам тощо - залежно від того, що наказує робити з тим чи іншим видом відходів чинне законодавство.

Сировинні відходи (зворотні та безповоротні) ділять на:

- нормативні - заплановані відходи, без яких не обійтися при виготовленні продукції. Кількість утворення таких відходів передбачас технологія виробництва конкретного виду продукції;
- понаднормативні - відходи, що перевищують норми, встановлені технологією виробництва, утворюються через: порушення технології виробництва, вимог нормативно-технічної документації на виробниче обладнання, недостатню кваліфікацію робітників тощо.

Матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів,



отриманих у процесі виробництва.

Зворотні відходи оцінюються:

- за ціною можливого використання - якщо підприємство збирається використовувати відходи для основного виробництва, але з підвищеними втратами (зниженим виходом готової продукції), для потреб допоміжного виробництва або інших потреб. Ціна можливого використання - знижена ціна вихідного матеріалу зворотних відходів;

- за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам і організаціям для використання у виробництві іншої продукції;

- за справедливою вартістю відходів, які планують реалізувати, фактично це вартість, за яку такі матеріали можна придбати на ринку.

Вартість зворотних відходів, що зменшує собівартість продукції, складається з двох частин:

- вартість зворотних відходів, отриманих у межах технологічних норм їх виходу;

- вартість понаднормативних зворотних відходів (якщо фактична кількість відходів перевищує кількість за нормами).

Якщо зворотні відходи з одного цеху направляються як повноцінний матеріал до іншого цеху, то їх вартість визначається за первісною вартістю початкового матеріалу. Облік їх витрат у даному випадку здійснюється в тому ж порядку, що й облік сировини та основних матеріалів.

Якщо зворотні відходи передаються зі складу до цехів підприємства або стороннім організаціям для переробки на сировину або матеріали, первісна вартість сировини, одержаної з переробки, складатиметься із вартості зворотних відходів і витрат на їх переробку.

Вартість списаних з витрат на виробництво і зданих на склад відходів відноситься на відповідний балансовий рахунок з обліку матеріальних ресурсів.

При цьому їх вартість списується з витрат окремо за нормою та різницею між фактичною кількістю та їх кількістю за нормою (відхиленням від норм).

У разі реалізації (продажу) відходів їх вартість списується з відповідного балансового рахунку обліку матеріальних ресурсів і оформляється як відпуск матеріалів стороннім організаціям.

До зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);

- супутня і побічна продукція, що одержується одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.

На відміну від зворотних відходів, безповоротні відходи відображаються в обліку лише в кількісному виразі. В зв'язку з тим, що кількість відходів безпосередньо впливає на величину собівартості

продукції, облік загальної величини одержаних відходів ведеться як на місцях їх виникнення, так і за конкретними виробами.

У разі, коли пряме віднесення одержаних відходів на собівартість окремих виробів і замовлень ускладнене, безповоротні відходи ураховуються загальною масою по всій продукції, а розподіл їх на окремі виробу здійснюється пропорційно до випущеної кількості продукції.

Для кожного об'єкту калькулювання обирається калькуляційна одиниця – одиниця його кількісного виміру.

Калькуляційні одиниці поділяються на окремі види у залежності від одиниць вимірювання. Вони бувають:

- натуральні – характеризують об'єкти діяльності у фізичних одиницях виміру за якими вони реалізуються покупцями і відображають їх специфіку. Можливо застосовувати укрупнені натуральні одиниці – 10, 100, 1000 одиниць;

- умовно-натуральні – відображають кількість однорідних об'єктів діяльності в умовних одиницях (умовна пара взуття, умовна банка консервів);

- умовні – передбачають певний вміст корисної речовини в об'єктах діяльності (кормових одиницях);

- трудові – характеризують обсяг роботи, що необхідна для створення об'єктів діяльності (нормо-години);

- комплексні – відображають одночасно декілька характеристик створених об'єктів діяльності (т/км; машино-година; машино-зміна);

- одиниці часу виробництва (година, день, зміна);

- вартісні – передбачають оцінку об'єктів діяльності в грошових одиницях виміру;

- експлуатаційні – характеризують створені об'єкти діяльності за показниками потужності, продуктивності, параметрами використання.

Калькуляційна одиниця продукції повинна відповідати одиниці вимірювання, прийнятій у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції і в плані виробництва продукції в натуральному виразі. Якщо в плануванні використовуються дві одиниці вимірювання кількості продукції, що випускається, калькуляційною одиницею є одна із цих одиниць. Собівартість одиниці продукції в другому вимірюванні визначається в цілому, без виділення окремих статей витрат.

Якщо за одиницю вимірювання обсягу виробництва використовуються умовно-натуральні показники (наприклад, мінеральні добрива в умовних одиницях, виходячи із складу корисної речовини, – у хімічній промисловості, умовний ящик скла – у скловиробництві), то ці ж показники є калькуляційними одиницями.

Калькуляційні одиниці об'єктів діяльності підприємства наведено в табл. 6.2.4 і 6.2.5.

Таблиця 6.2.4

Перелік основних калькуляційних одиниць для об'єктів діяльності підприємства

Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця	
1	2	
Виробниче замовлення	<ul style="list-style-type: none"> <li>• група однорідних виробів</li> <li>• типовий представник групи</li> <li>• об'єкт робіт, послуг</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• умовна одиниця</li> <li>• вузол</li> <li>• деталь</li> <li>• виріб</li> </ul>
Виріб	<ul style="list-style-type: none"> <li>• представник групи однорідних виробів</li> <li>• група однорідних виробів</li> <li>• комплект</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вузол</li> <li>• деталь</li> <li>• типорозмір</li> <li>• артикул</li> <li>• марка</li> </ul>
Продукт (напівпродукт)	вагова одиниця в перерахунку:	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• на стандарт продукції</li> <li>• на прийнятий умовний стандарт</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• на інші натуральні одиниці</li> </ul>
	вагова одиниця в натурі:	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• кілограм</li> <li>• тонна</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• тисяча кілограмів</li> <li>• тисяча тонн</li> </ul>
	натуральні одиниці:	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• штука</li> <li>• метр</li> <li>• комплект</li> <li>• погонний метр</li> <li>• умовні одиниці</li> <li>• квадратний метр</li> <li>• кубічний метр</li> <li>• тисяча штук</li> <li>• тисяча метрів</li> <li>• тисяча комплектів</li> <li>• тисяча погонних метрів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• тисяча квадратних метрів</li> <li>• тисяча кубічних метрів</li> <li>• тисяча умовних одиниць</li> <li>• літр</li> <li>• декалітр</li> <li>• рулон</li> <li>• пачка</li> <li>• артикули</li> <li>• умовні одиниці</li> <li>• та інші</li> </ul>
Переділ (стадія, фаза)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• стадія технологічного процесу</li> <li>• продукт</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• напівпродукт</li> <li>• фаза технологічного процесу</li> </ul>

Таблиця 6.2.5

## Калькуляційні одиниці для цехів допоміжного виробництва

Найменування цехів	Види робіт	Калькуляційна одиниця
1	2	3
Інструментальний	виробництво інструменту (малономенклатурне)	• одиниця конкретного виробу
	виробництво інструменту (багатономенклатурне)	• умовний виріб (типовий представник групи інструментів)
Ремонтно-механічний і ремонтно-енергетичний	ремонт устаткування	• одиниця ремонтної складності
Ремонтно-будівельний	ремонт будівель, споруд	• об'єкт ремонту
Енергетичний	виробництво електроенергії і трансформування	• 1000 кВт год
	виробництво пари і тепла	• 1 тонна нормальної пари або 1 Мкал тепла
	виробництво стисненого повітря	• 1000 нормальних куб. метрів (коли тиск дорівнює атмосферному)
	виробництво генераторного газу	• 1000 куб. метрів сухого газу стандартної калорійності
	виробництво кисню	• 1000 куб. метрів газоподібного кисню
	виробництво води	• 1000 куб. метрів
	виробництво карбіду	• 1 тонна стандартного карбіду
Транспортний	перевезення вантажу: автомобільним транспортом	• 1 тонно-кілометр
	спеціальними машинами (тягачем, краном, бульдозером тощо)	• 1 машино-година

Витрати виробництва підприємства утворюють собівартість продукції. Вони відбиваються в бухгалтерському обліку у вигляді виробничих витрат (витрат на виробництво). Шляхом калькулювання визначаються витрати на виробництво кожного виду продукції. Отже, калькуляція є системою виміру витрат на виробництво продукції (рис. 6.2.1).

Залежно від характеру і виду виробництв застосовуються такі способи калькулювання собівартості одиниці продукції:

- спосіб розрахунку за прямими ознаками;

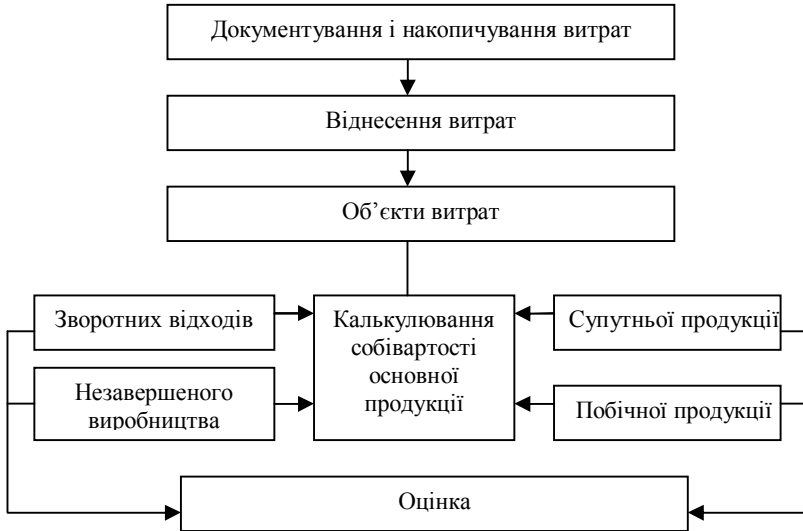


Рис. 6.2.1. Процес визначення витрат і калькулювання собівартості об'єктів діяльності підприємства

- спосіб додавання витрат;
- спосіб виключення витрат;
- коефіцієнтний спосіб;
- пропорційний (індексний) спосіб;
- комбінований спосіб;
- нормативний спосіб.

Спосіб калькулювання визначається сукупністю прийомів обчислення собівартості виду продукції і її одиниць. Предметом калькуляції є те, що в ній відбивається, тобто витрати (витрати виробництва) підприємства, що утворюють собівартість продукції. З іншого боку, калькуляція використовується в бухгалтерському обліку для грошової оцінки окремих об'єктів обліку.

Калькулювання способом розрахунку за прямими ознаками є самим простим і застосовується, коли об'єкт калькулювання співпадає з об'єктом обліку виробничих витрат і коли об'єктом обліку витрат є група виробів.

Сутність цього способу полягає в тому, що сума витрат на виготовлення виробу за статтями калькуляції ділиться на кількість вироблених виробів. В результаті отримують калькуляцію собівартості одиниці продукції. Такий спосіб калькулювання застосовується на машинобудівних, деревообробних та інших підприємствах при обліку виробничих витрат по деталях, виробках або замовленнях. Цей же спосіб

застосовується в умовах обліку витрат по процесах або виробництвах, якщо виробляється один вид продукції.

Особливість застосування прямого способу калькулювання, як і інших способів, заключається в необхідності виключення з витрат залишків незавершеного виробництва на тих підприємствах, на яких такі залишки обліковуються. Від правильності оцінки залишків незавершеного виробництва залежить достовірність визначення собівартості виробленої продукції.

Калькулювання способом розрахунку за прямими ознаками може бути в окремих випадках не самостійним способом, а складовою частиною комбінованого способу калькулювання.

Калькулювання способом додавання витрат може застосовуватися в якості самостійного способу або в поєднанні з іншими способами. Сутність його полягає в тому, що собівартість одиниці продукції визначається шляхом складання витрат по окремих частинах виробу.

Спосіб додавання витрат застосовується в машинобудівній і в інших галузях промисловості, де за об'єкт калькулювання приймається машинокомплект. В цьому випадку собівартість одиниці продукції визначається по кожній статті калькуляції як складова частина відповідних цехових машинокомплектів. Ще одна різновидність цього способу - визначення собівартості одиниці продукції, коли облік витрат ведеться по виробках з підрозділом по цехах або процесах.

*Приклад.* Для виробництва продукції використовують дві виробничі дільниці (1 і 2), за якими є наступні дані (табл. 6.2.6)

Таблиця 6.2.6

*Показники діяльності виробничих дільниць*

Показники	Види продукції		
	«А»	«Б»	«В»
1	2	3	4
1. Прямі витрати виробничих запасів на виробництво, грн.	1000	2000	5000
2. Нормативний час на обробіток одиниці продукції на дільниці 1 (машино-годин)	1,5	4,0	3,0
3. Нормативний час на обробіток одиниці продукції на дільниці 2(машино-годин)	1,0	1,0	2,0
4. Кількість виготовленої продукції, од.	20	20	30
5. Нормативний час роботи (машино-годин)			
а) дільниці 1 (п.2×п.4)	30	80	90
б) дільниці 2 (п.3×п.4)	20	20	60
6. Витрати дільниці 1 на виробництво продукції із розрахунку 162 грн. за 1 машино-годину (п.5а×162), грн.	4860	12960	14580

Продовження табл. 6.2.6

1	2	3	4
7. Витрати дільниці 2 на виробництво продукції із розрахунку 116 грн. за 1 машино-годину (п.5б×116), грн.	2320	2320	6960
8. Витрати на виробництво продукції (п.2+п.6+п.7), грн.	8180	17280	26540
9. Виробнича собівартість одиниці продукції (п.8.: п.4), грн. коп.	409,00	864,00	884,67

Загальні витрати на дільницях становили: дільниця 1 – 32400 грн., дільниця 2 – 11600 грн. Нормативний час роботи дільниці 1 – 200 машино-годин (30+80+90), дільниці 2 – 100 машино-годин (20+20+60). Витрати на 1 машино-годину по дільниці 1 – 162 грн. (32400:200), дільниці 2- 116 грн. (11600:100).

Для розрахунку собівартості продукції необхідно використати наступну формулу:

$$ВСП = [ПВЗ + (ВМ1 \times НЧ1) + (ВМ2 \times НЧ2)] : КВП,$$

де ВСП – виробнича собівартість продукції; ПВЗ – прямі витрати виробничих запасів на виробництво продукції; ВМ1 – витрати на 1 машино-годину по дільниці 1; НЧ1 – нормативний час роботи дільниці 1 при виробництві продукції; ВМ2 – витрати на 1 машино-годину по дільниці 2; НЧ2 – нормативний час роботи дільниці 2 при виробництві продукції.

Спосіб додавання витрат для калькулювання собівартості продукції застосовується в суднобудуванні. Об'єктом обліку витрат являються технологічні комплекти.

Складання витрат на кожний технологічний комплект або конструкторську групу дозволить визначити собівартість готового судна. Цей спосіб широко застосовується при нормативному методі в умовах обліку витрат по виробках або по групах виробів.

Сутність способу виключення витрат полягає в тому, що від загальної суми витрат на виробництво виключається собівартість супутньої продукції, і одержана величина вважається собівартістю основного продукту.

*Приклад.* В умовах комплексного виробництва одночасно одержують два види продукції. Витрати комплексного виробництва становлять 53000 грн. на виробництво продукції «А» і «Б», відповідно, обсягом 30кг і 200 кг, при ринковій ціні продукції «А» - 150 грн./кг, «Б» - 400 грн./кг (рис. 6.2.2).

Калькулювання методом виключення. Головною для підприємства є продукція «Б». Продукція «А» оцінюється без калькуляції за ціною реалізації – 150 грн./кг, а продукція «Б» калькулюється за формулою:

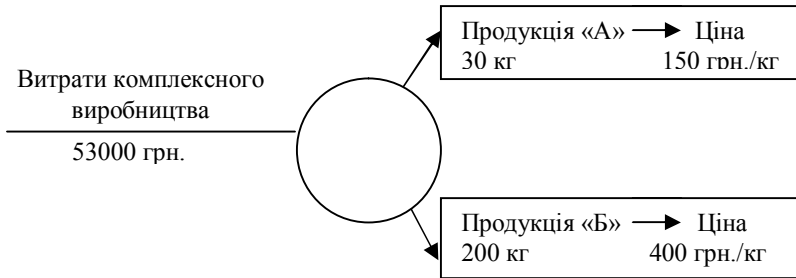


Рис. 6.2.2. Схема виготовлення продукції при комплексному виробництві

$СПБ = (ВКВ - ВПА) : КПБ; ВПА = РЦА \times КПА,$   
 де СПБ – собівартість одиниці продукції «Б»; ВКВ – витрати комплексного виробництва; ВПА – вартість продукції «А»; КПБ – кількість продукції «Б»; РЦА – ринкова ціна продукції «А»; КПА – кількість продукції «А».

$$СПБ = [53000 - (150 \times 30)] : 200 = 242,50 \text{ грн.}$$

Калькулювання методом розподілу. При цьому методі калькуюють два види продукції за формулами:

$$СПА = [ВКВ \times (ВПА : ВПК)] : КПА;$$

$$СПБ = [ВКВ \times (ВПБ : ВПК)] : КПБ;$$

$$ВПК = (КПА \times РЦА) + (КПБ \times РЦБ);$$

$$ВПБ = РЦБ \times КПБ,$$

де СПА – собівартість одиниці продукції «А»; ВПК – вартість продукції комплексного виробництва за цінами реалізації; ВПБ – вартість продукції «Б»; РЦБ – ринкова ціна одиниці продукції «Б».

$$СПА = [53000 \times (4500 : 84500)] : 30 = 94,08 \text{ грн.}$$

$$СПБ = [53000 \times (80000 : 84500)] : 200 = 250,89 \text{ грн.}$$

Цей спосіб калькулювання отримав широке розповсюдження в нафтопереробній, хімічній, харчовій та інших галузях промисловості. Але не завжди він дає задовільний результат. Достовірність калькуляції залежить від прийнятих оцінок супутньої продукції і від переліку основних і супутніх продуктів, тобто, яка продукція відноситься до основної, а яка до супутньої.

Зміна умов виробництва приводить до того, що значення того чи іншого продукту може значно змінюватися.

Основні недоліки способу виключення витрат такі:

- калькулювання тільки частини продукції (основної), в той час коли собівартість більшої частини отриманої продукції залишається невідомою;
- неточність оцінки супутньої продукції робить оцінку основної продукції недостатньо достовірною;
- недоліки в оцінці супутньої продукції стимулюють тільки



виробництво продукції з високою ціною, що приводить, в свою чергу, до зниження використання цієї продукції.

Таким чином, спосіб виключення витрат слід застосовувати тільки в тих випадках, коли можна достовірно визначити основну і супутню продукцію і коли вартість супутньої продукції по відношенню до загальної суми витрат незначна.

При великій питомій вазі супутньої продукції в загальній сумі витрат слід переходити до калькулювання всіх одержаних продуктів з використанням коефіцієнтного або пропорційного способу.

Коефіцієнтний спосіб калькулювання одиниці продукції застосовується для визначення собівартості одночасно одержаних декілька продуктів. Сутність розрахунків зводиться до того, що всі продукти у відповідності з коефіцієнтами приводяться в умовні одиниці, після чого визначається їх собівартість, а потім калькулюється собівартість одиниці кожного продукту.

Коефіцієнтний спосіб калькулювання застосовується в багатьох галузях промисловості.

Найбільше розповсюдження отримали коефіцієнти, розраховані на основі однієї або декількох ознак, які використовуються для калькулювання собівартості продукції кожного найменування за загальною сумою розрахунку за статтями калькуляції.

В основу таких коефіцієнтів закладені: однорідність рецептури матеріалів і трудомісткості, питома вага корисної речовини, фізична вага, теплотворна спроможність, калорійність тощо. Ці коефіцієнти часто застосовуються в умовах, коли на вироблену продукцію складаються групові калькуляції прямим способом за статтями калькуляції, а собівартість кожного виду продукції визначається без виявлення витрат за статтями.

Таким чином розраховується собівартість окремих марок чавуну, сталі, видів прокату в металургійній промисловості; деяких продуктів і фракцій коксу в коксохімічній промисловості; продукції в харчовій, хімічній та інших галузях. Достовірність калькулювання за цим способом залежить, в першу чергу, від достовірності співвідношення окремих коефіцієнтів.

Другий варіант коефіцієнтного способу калькулювання - це визначення коефіцієнтів для розподілу витрат за кожною статтею калькуляції. В цьому випадку собівартість виробленої продукції розраховується не тільки в цілому, а і за статтями калькуляції.

Коефіцієнтний спосіб калькулювання ліквідує недоліки способу виключення витрат – калькулюється собівартість всіх одержаних продуктів. Але таке калькулювання може бути достовірним тільки у випадках, якщо співвідношення коефіцієнтів відображає дійсне співвідношення витрат.

За основу розробки коефіцієнтів повинні застосовуватися дані

трудомісткості, дані використання сировини і матеріалів і інші ознаки, які характеризують дійсне співвідношення витрат на виробництво різних продуктів.

Застосування коефіцієнтного способу калькулювання дає позитивні результати тільки в тих випадках, коли коефіцієнти науково обгрунтовані і враховують всі фактори, які впливають на собівартість виробленої продукції.

Пропорційний спосіб калькулювання собівартості одиниці продукції отримав найбільш широке розповсюдження як в сполучених, так і в спеціалізованих виробництвах, які виробляють одночасно декілька видів продукції. При всіх різновидностях баз і варіантів розподілу витрат, сутність цього способу калькулювання полягає в тому, що собівартість сукупного випуску продуктів розподіляється між продуктами пропорційно якійсь базі, а собівартість одиниці продукції розраховується по кожному виду прямим способом.

При розподілі витрат по калькуляційних статтях розраховуються процентні відношення фактичних витрат до обраної бази, або індекси цих витрат, тому пропорційний спосіб частіше називається "індексним".

Собівартість одиниці продукції може визначатись в цілому по продукту або з визначенням витрат за кожною статтею калькуляції.

Найбільш часто витрати розподіляються відповідно плановій або нормативній собівартості, рідко - пропорційно оптовим цінам, фізичній вазі та іншим показникам. В окремих випадках використовуються декілька баз розподілу витрат по окремих статтях собівартості.

В текстильній промисловості, бавовнянопаперовій промисловості калькулювання здійснюється шляхом розподілу витрат пропорційно вазі пряжі кожного номеру, вазі суміші, основній заробітній платі виробничих робітників, веретено-годинам, станко-годинам тощо.

Після впровадження нормативного методу необхідність в розподілі фактичних витрат до наведених баз відпаде. Собівартість буде розрахована більш простим шляхом - приєднанням до нормативної собівартості виявлених відхилень, в зв'язку з чим трудомісткість облікових робіт зменшиться, одночасно збільшиться достовірність звітних калькуляцій.

В багатьох галузях промисловості застосовується калькулювання пропорційно плановій собівартості виробів. Для визначення фактичної собівартості випуск виробів по виробництву, процесу або групі виробів оцінюється по плановій собівартості. Сума фактичних витрат ділиться на планову собівартість всього випуску виробів, розраховується індекс витрат і множенням індексу витрат на планову собівартість випуску кожного виробу визначається фактична собівартість кожного виробу. Такий варіант калькулювання рекомендується в промисловості будівельних матеріалів, шинній, гумотехнічній, деревообробній промисловостях, машинобудуванні тощо.

Різниця тільки в тому, що в одних галузях використовується середньо-квартальна, а в інших - середньорічна планова собівартість.

При застосуванні цього варіанту собівартість одиниці продукції змінюється в залежності від того, чи розраховується вона за статтями калькуляції, чи в цілому по виробках.

На багатьох підприємствах способи калькулювання використовуються не самостійно і відокремлено, а в різних комбінаціях. При всіх варіантах можна спостерігати два основних види комбінування способів калькулювання:

- поєднання, викликане необхідністю складання двох калькуляцій (групові та сортові, проміжні та кінцеві);

- поєднання, викликане технологією виробництва.

В першому випадку при певних умовах можливе застосування тільки одного із способів, якщо немає необхідності в складанні другої калькуляції

В другому випадку складання кінцевої калькуляції неможливе без попередньої.

Комбінування способів калькулювання складанням двох калькуляцій застосовується при одночасному виробництві декількох видів однорідної продукції. Шляхом прямого розподілу витрат розраховується групова калькуляція всього виробництва, а потім іншими способами розраховується собівартість кожного виробу.

Шляхом розподілу витрат пропорційно плановій собівартості або нормативній складаються сортові калькуляції.

В окремих галузях машинобудування прямим способом калькулюється собівартість цехового машинокомплекту, а сума витрат цих машинокомплектів визначає собівартість виробу.

Поєднання способів калькулювання дозволяє покращити аналіз собівартості продукції, виявляти резерви зниження витрат. Визначення собівартості кінцевої продукції в таких умовах неможливе без калькулювання собівартості проміжного продукту.

Собівартість судна неможливо визначити без даних про собівартість витрат на кожний технологічний комплект, в той же час наявність окремих даних на кожний технологічний комплект не дає уяви про собівартість судна в цілому.

В нафтопереробній промисловості застосовується поєднання способів виключення витрат з пропорційним способом.

Спосіб виключення витрат поєднується з коефіцієнтним способом в коксохімічній промисловості.

Спосіб виключення витрат поєднується зі способом прямого розрахунку у спиртовому, деяких виробництвах хімічної промисловості.

Комбінування способів калькулювання собівартості одиниці продукції не ускладнює процес калькулювання, а є засобом підвищення достовірності калькуляцій.

Всі наведені вище способи калькулювання собівартості одиниці продукції мають загальний недолік: вони дозволяють розраховувати собівартість одиниці продукції за конкретний період без оперативного виявлення відхилень від норм та нормативів.

Особливістю нормативного способу калькулювання є попереднє складання калькуляції нормативної собівартості виробів, що виробляються, на основі діючих норм і технологічного процесу. Після цього організовується облік зміни діючих норм, що дозволяє визначити нормативну собівартість на кожний момент.

Необхідність постійного виявлення відхилень від норм забезпечує активний вплив нормативного способу калькулювання на зниження собівартості продукції. Разом з тим, виявлення відхилень від норм викликає необхідність обліку впливу зміни норм на залишки незавершеного виробництва.

Нормативний спосіб калькулювання здійснюється в двох основних варіантах. Підприємства, які облік фактичних витрат здійснюють за виробами, замовленнями, процесами і виробництвами, що випускають один вид виробів, собівартість розраховується шляхом ділення суми відхилень від норм і суми відхилень від зміни норм на кількість виготовлених виробів та додаванням частки цих відхилень до нормативної собівартості одиниці продукції.

У випадку, якщо облік витрат здійснюється за групами виробів (в тому числі за процесами і виробництвами) визначається процент (індекс) відхилень від норм і від зміни норм. До нормативної собівартості одиниці виробу додаються відхилення від норм і відхилення від зміни норм у відповідності з розрахованими індексами.

При організації нормативного обліку використання способу додавання витрат з пропорційним способом здійснюється на більш високому рівні організації виробничого обліку: з передчасно розрахованою нормативною собівартістю складаються відхилення від норм і відхилення від зміни норм, документально виявлені в процесі витрачання ресурсів.

Принципи нормативного способу калькулювання є загальними для різних галузей промисловості. Але це не означає, що зникнуть відмінності в об'єктах обліку витрат, які будуть впливати на розробку нормативних калькуляцій, на виявлення відхилень від норм і відхилень від зміни норм, на складання калькуляцій фактичної собівартості продукції.

Використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат при цьому залишається незмінною. Тому вибір конкретних способів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

Істотно впливають на методи калькулювання широта номенклатури продукції підприємства та специфіка виробництва. Найбільш точним та методично простим є калькулювання на однопродуктовому виробництві.

Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні два показники: величина виробничих витрат упродовж певного періоду і обсяг продукції або виконаної роботи (калькуляційних одиниць) в цьому самому періоді.

Однією з основних проблем калькулювання є економічно обгрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, між окремими виробами і видами робіт. Від її правильного вирішення залежить точність калькуляційних розрахунків.

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

Розрахунок виробничої собівартості одиниці окремих видів продукції дає змогу оцінити рентабельність їх виробництва, ступінь вигідності для підприємства. Калькуляцію собівартості використовують для обгрунтування рішень про обсяг і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін та ін.

Процес калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) поділяється на три етапи. На першому етапі розраховується собівартість випущеної продукції загалом, на другому - фактична собівартість кожного виду продукції, на третьому - собівартість одиниці продукції.

Вибір об'єкта калькулювання визначається такими особливостями: характером виробництва продукції, організацією виробництва, одиницею обліку продукції в натуральному вираженні. При виборі об'єкта калькулювання необхідно враховувати вимоги зниження трудомісткості облікових робіт та забезпечення внутрішньогосподарського контролю витрат.

В ряді виробництв одночасно випускаються вироби декількох сортів, типорозмірів, марок тощо. Кінцевим об'єктом калькулювання є відповідний сорт, розмір або марка. Тому спочатку складається загальна калькуляція одиниці випуску, а потім сортові калькуляції.

При великих обсягах виробництва, наявності декількох стадій обробки виникає необхідність калькулювання проміжного продукту обробки. В таких виробництвах об'єктом калькулювання стають напівфабрикатами або окремі деталі, вузли.

Прикладом такого методу калькулювання є підприємства машинобудування, де виробництво побудовано по технологічному принципу. По кожному цеху калькулюється цеховий машинокомплект, який представляє суму витрат даного цеху на комплект оброблюваних деталей і вузлів, які входять до виробу, а собівартість одиниці продукції - це сума собівартості машинокомплектів всіх основних цехів підприємства.

На інших підприємствах обліковуються витрати за виробами кожного цеху, а сума витрат на вироблену продукцію визначається складанням

витрат цехів, формується загальна собівартість випуску, а потім розраховується собівартість одиниці виробу.

Третій варіант, при якому послідовно, в ході технологічного процесу, калькулюється собівартість деталей і вузлів; собівартість, одиниці продукції визначається шляхом набору вхідних деталей і вузлів у виріб відповідно до конструкторської специфікації.

В кожному з цих варіантів об'єктом калькулювання буде одиниця виробу (машина), а при калькулюванні проміжних продуктів - цеховий машинокомплект, долева частка, деталь, вузол.

В галузях хімічної, металургійної промисловості при значній кількості окремих стадій і організаційній їх відокремленості з'являється необхідність калькулювання собівартості кожного процесу.

По кожному процесу калькулюється напівпродукт, який включається у витрати послідуєчих процесів. По закінченні останнього процесу визначається собівартість кінцевого продукту.

Відокремлення об'єктів обліку виробничих витрат та об'єктів калькулювання, вибір методів обліку витрат і калькулювання, калькуляційних одиниць згідно з чинним законодавством є компетенцією підприємств.

Розрахунок собівартості виду продукції й окремої його одиниці основна і кінцева мета виробничого обліку. Собівартість об'єктів калькулювання може визначатися залежно від особливостей організації діяльності підприємства, а також методів калькулювання з урахуванням різних систем виробничого обліку.

Запропоновані методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) дадуть можливість, враховуючи структуру управління і технологію виробництва, обрати для підприємства найбільш прийнятні способи обліку фактичної собівартості. Така інформація стане об'єктивною основою для визначення рентабельності, окупності авансованого у виробництво капіталу, ціноутворення, прийняття управлінських рішень.

Під час складання калькуляції продукції, одержаної у комплексному виробництві, в якому з одного виду сировини і в результаті єдиного технологічного процесу одержують два або кілька різнорідних продуктів і загальні витрати на виробництво не можуть бути безпосередньо розподілені між ними, собівартість одиниці продукції визначається за допомогою способів, визначених обліковою політикою підприємств. Якщо технологічний процес комплексної переробки сировини складається з кількох переділів і є можливість визначати величину витрат за цими етапами виробництва, застосовується попередільне калькулювання напівфабрикатів або кінцевих продуктів

У тих випадках, коли із загальної суми витрат комплексного виробництва виділяється частина, що стосується тільки одного продукту, ця частина витрат прямо включається до собівартості відповідного

продукту.

Для розподілу загальних витрат комплексного виробництва застосовуються такі способи: виключення витрат, розподіл витрат, комбінований спосіб.

Якщо використовується спосіб виключення витрат, один з продуктів одержаних на виробництві (стадії, переділі), вважається основним, а решта і розглядаються як супутні.

Спосіб розподілу витрат застосовується у комплексних виробництвах, де одночасно одержують кілька основних продуктів і відсутня супутня продукція. При цьому способі загальні витрати на виробництва розподіляються між одержаними продуктами пропорційно до економічно обґрунтованих коефіцієнтів.

З урахуванням особливостей виробництва ці коефіцієнти встановлюються, виходячи з норм виходу окремих продуктів з одиниці сировини, співвідношення витрат на обробку, сукупних споживчих властивостей одержаних продуктів, фізико-хімічних властивостей одержаної продукції тощо.

Допускається також розподіл загальних витрат пропорційно до собівартості таких же або аналогічних продуктів, одержаних у відокремлених виробництвах.

У разі одержання в комплексному виробництві кількох основних і супутніх продуктів застосовується комбінований спосіб, в якому поєднуються два описаних вище способи. При цьому із загальної суми витрат спочатку віднімається вартість супутньої продукції, а частина витрат, що залишилася, розподіляється між основними продуктами пропорційно до встановлених коефіцієнтів.

За цим способом в умовах складного (багатопередільного) комплексного виробництва собівартість окремих видів продукції визначається кількома етапами:

1) із загальної суми комплексних витрат віднімається собівартість супутньої продукції;

2) з решти суми витрат віднімається частина витрат, що може бути прямо віднесена на відповідні види продукції;

3) залишок витрат розподіляється між продуктами пропорційно до економічно обґрунтованих коефіцієнтів, або за допомогою спеціальних коефіцієнтів;

4) визначається загальна величина собівартості відповідних продуктів підсумовуванням витрат, що відносяться прямо на продукцію, і витрат, що розподіляються.

Загальні схеми облікових записів при калькулюванні об'єктів діяльності та їх реалізації наведено на рис. 6.2.3- 6.2.5.

Калькулювання собівартості продукції використовується для розрахунку відпускних цін, особливо регульованих. Ціна розраховується за формулою:

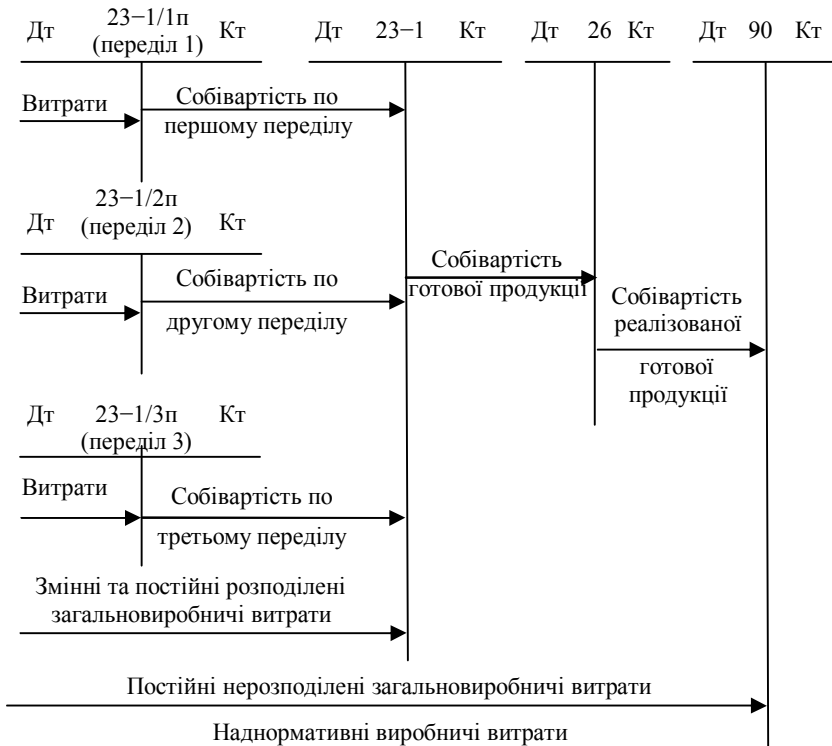


Рис. 6.2.3. Схема облікових записів об'єктів діяльності при передільному безнапівфабрикатному методі калькуляції

$$\text{ЦП} = \text{BC} + \text{AB} + \text{B3} + \text{ФВ} + \text{СВ} + \text{ПП} + \text{ПР},$$

де ЦП – ціна підприємства; BC – виробнича собівартість (витрати за рахунками 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі»); AB – адміністративні витрати; B3 – витрати на збут; ФВ – фінансові витрати; СВ – соціальні витрати підприємства; ПП – податкові платежі; ПР – прибуток необхідний для самофінансування підприємства.

У свою чергу, суму прибутку визначають як добуток суми величини виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут продукції, фінансових витрат, соціальних витрат та витрат пов'язаних з фіскальною політикою держави і регіонів на норматив рентабельності.

Прибуток визначають за формулою:

$$\text{ПР} = (\text{BC} + \text{AB} + \text{B3} + \text{ФВ} + \text{СВ} + \text{ПП}) \times \text{РП} : 100,$$

де РП – норматив рентабельності виробництва продукції.

Для визначення ціни насамперед потрібно скласти калькуляцію



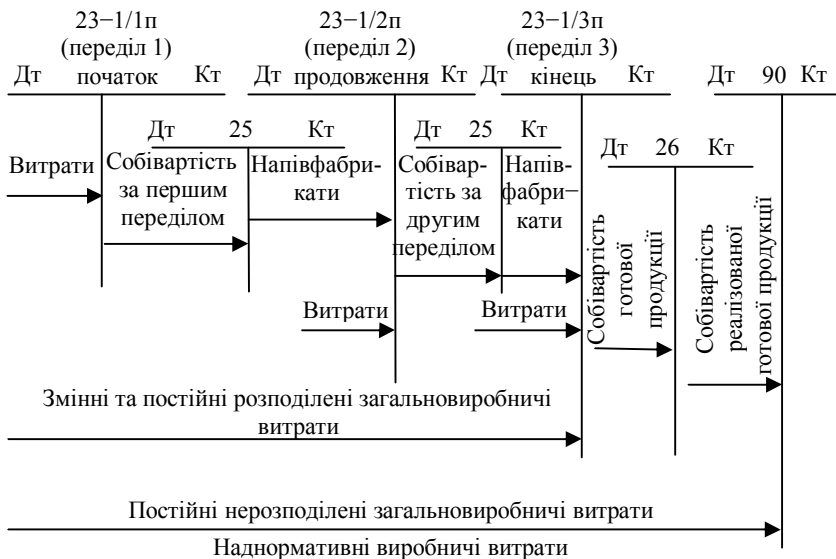


Рис. 6.2.4. Схема облікових записів об'єктів діяльності при передільному напівфабрикатному методі калькуляції

виробничої собівартості продукції, а потім калькуляцію повної собівартості, до якої входять такі складові (рис 6.2.6).

До собівартості включають економічно обгрунтовані витрати, визначені на підставі галузевих технологічних нормативів (норм), стандартів, норм технологічних регламентів і вимог до випуску продукції певної якості. Це означає, що всі витрати, які входять до собівартості продукції, слід визначати з огляду на норми, зазначені в нормативних документах.

Склад витрат, що включаються до собівартості продукції, чітко регламентований. Зокрема, для обгрунтування цін до складу повної собівартості виробництва не відносять:

- суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- суми оплаченої (нарахованої) неустойки (штраф, пеня);
- суми коштів (вартість товарів), що добровільно перераховуються (передаються) іншим юридичним і фізичним особам, у тому числі у вигляді фінансової чи матеріальної допомоги, включаючи благодійну, спонсорську і шефську допомогу;
- суми нестачі і втрат від псування цінностей;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;

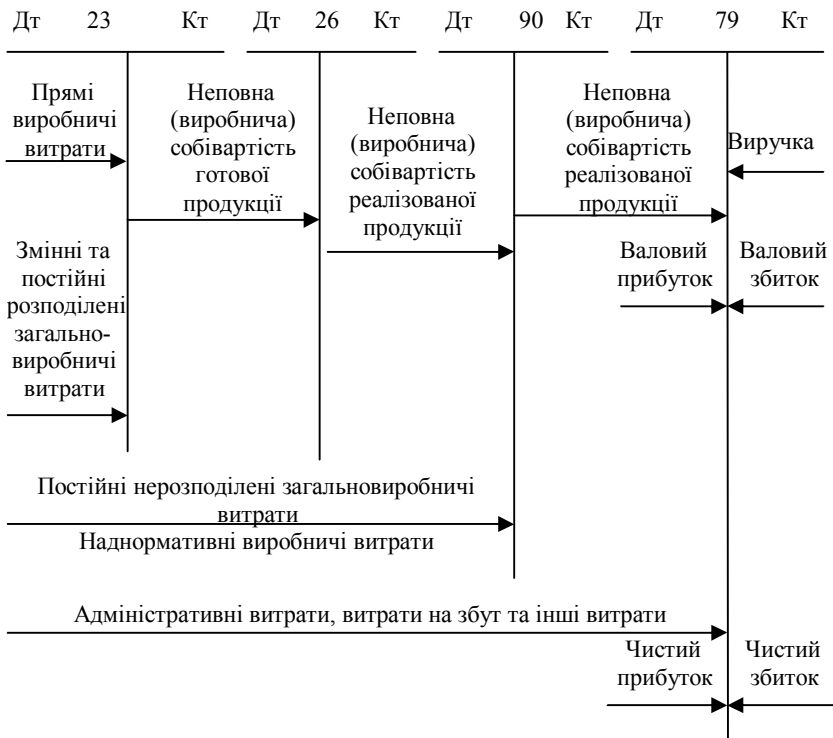


Рис. 6.2.5. Схема облікових записів при калькулюванні неповної (виробничої) собівартості об'єктів діяльності та їх реалізації

- витрати щодо утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
  - суми, що відраховуються профспілковим організаціям для проведення культурно-масової і фізкультурно-оздоровчої роботи;
  - витрати, пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти, і втрати від операційної курсової різниці;
  - витрати з оплати консалтингових, маркетингових і юридичних послуг;
  - витрати, пов'язані з добровільним страхуванням продукції, майна підприємств і працівників;
  - витрати від списання не повністю амортизованих основних засобів.
- До виробничої собівартості відносять:
- загально-виробничі витрати, розподілені відповідно до сумарного обсягу виробництва продукції;

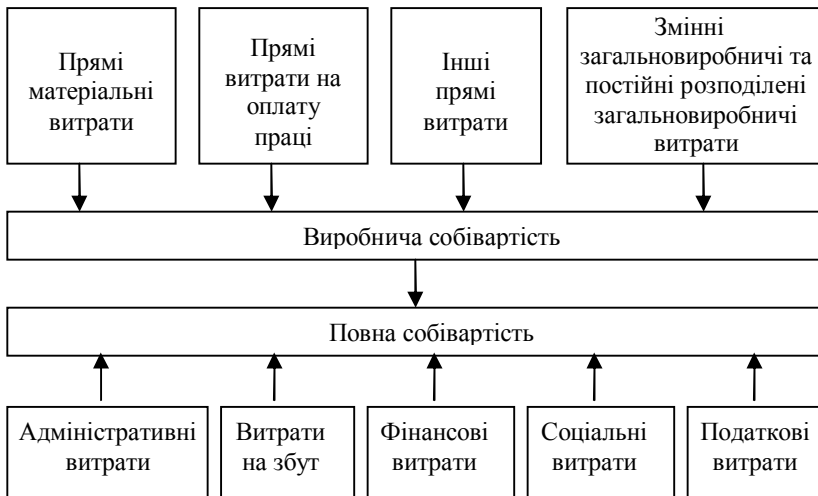


Рис. 6.2.6. Склад повної собівартості продукції

- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

Адміністративні витрати включають до складу собівартості в особливому порядку на підставі нормативної потужності.

Якщо обсяг виробництва (потужність) дорівнює чи перевищує нормативну виробничу потужність, усю суму адміністративних витрат розподіляють між видами продукції пропорційно до обсягу виробництва.

Коли ж обсяг виробництва нижчий від нормативної виробничої потужності, у складі собівартості опиняються адміністративні витрати тільки пропорційно до нормативної потужності. Ця процедура полягає у наступному:

1. Установлюють базу розподілу адміністративних витрат. За таку базу можна взяти показники: години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, машино-години, прямі витрати.

2. Беруть базу розподілу адміністративних витрат з огляду на нормативну потужність (БН).

3. Визначають загальну суму адміністративних витрат при нормативній потужності (СН).

4. Розраховують норматив адміністративних витрат на одиницю бази розподілу при нормативній потужності:  $НА = СН : БН$ .

5. Визначають базу розподілу адміністративних витрат, виходячи з потужності за звітний період (БП).

6. Розраховують суму розподілених адміністративних витрат:  $НА \times БП$  (табл. 6.2.7).

Таблиця 6.2.7

*Розподіл адміністративних витрат для включення до  
повної собівартості продукції*

(грн.)

Показники	Варіанти розподілу		
	1	2	3
1. Сума адміністративних витрат за період (АВ)	360000	360000	360000
2. База розподілу витрат, виходячи з нормативної потужності (БН)	5000	10000	4000
3. Загальна сума адміністративних витрат при нормативній потужності (СН)	360000	380000	340000
4. Норматив адміністративних витрат на одиницю бази розподілу при нормативній потужності (НА) (ряд.3 : ряд.2)	72	38	85
5. База розподілу адміністративних витрат, виходячи з потужності за звітний період (БА)	5000	1000	4000
6. Сума розподілених адміністративних витрат, що включають до собівартості продукції (ряд.4 × ряд. 5 ≤ ряд.1)	360000	38000	340000
7. Сума нерозподілених адміністративних витрат, що не потрапляють до собівартості продукції (ряд.1 – ряд.6)	0	342000	20000

Нормативна потужність безпосередньо впливає на собівартість продукції. Наприклад, собівартість буде вищою, коли потужність також буде вище або дорівнюватиме нормативній потужності. Коли потужність нижча за нормативну – собівартість також буде нижчою. Тоді частина адміністративних витрат не потрапить до собівартості продукції.

Витрати на збут для цілей включення до собівартості визначають:

- із застосуванням нормативного методу за сумарним обсягом виробництва продукції. Тобто встановлюють норматив збутових витрат на одиницю продукції, а потім множенням цього нормативу на обсяг виробництва знаходять загальну суму витрат на збут;

- за результатами аналізу фактичного рівня витрат за попередній період з урахуванням змін, що передбачаються.

Фінансові витрати включають до собівартості в частині:

- витрат на сплату відсотків за користування кредитами (крім фінансових витрат, що потрапляють до вартості кваліфікаційних активів);

- витрат, пов'язаних із залученням кредитів.

При цьому такі кредити мають бути отримані для виробництва продукції.

Конкретної процедури розподілу витрат на збут, адміністративних витрат, фінансових витрат, соціальних витрат і фіскальних витрат між одиницями продукції немає. Тому підприємство вправі обрати такий

показник для розподілу, що найбільш прийнятний у конкретній ситуації.

Готова продукція оприбутковується на склад із виробничих підрозділів на основі первинних документів – накладних, актів, відомостей випуску продукції та документів, що засвідчують якість (свідоцтво про якість, сертифікат відповідності державній системі сертифікації).

Оскільки собівартість готової продукції визначається після закінчення місяця, а на склад вона надходить протягом поточного місяця, то виникає необхідність встановлення умовної облікової ціни – планової щодо її виробництва (з виявленням відхилення між плановою і фактичною собівартістю виробництва після того, як буде складена калькуляція фактичної собівартості продукції) і реалізації (з виявленням відхилення між плановою і фактичною її собівартістю щодо реалізованої продукції).

У балансі готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю, а в поточному обліку протягом місяця її оприбутковують за умовними цінами – плановими щодо виробництва і реалізації. Отже, виникають розбіжності в оцінці готової продукції. Щоб позбутися таких розбіжностей, треба визначити відхилення між фактичною та умовною вартістю продукції після складання калькуляції та скласти виправні проводки (дебет рахунка 26 «Готова продукція» і кредит рахунка 23 «Виробництво» для виробництва і дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» та кредит рахунка 26 «Готова продукція» для реалізації у випадку, якщо фактична собівартість готової продукції перевищує умовну вартість або сторнувати такий запис, якщо фактична собівартість виявиться меншою від умовної вартості).

### **6.3. Особливості формування витрат і калькулювання об'єктів діяльності допоміжних виробництв**

Для організації ефективної та безперебійної роботи основне виробництво має бути своєчасно забезпечене усіма необхідними ресурсами у вигляді робочої сили, сировини і матеріалів, паливних та енергетичних ресурсів. У тому випадку, коли підприємство невелике та має невисокий обсяг виробництва продукції, немає потреби у створенні внутрішньої розширеної інфраструктури. Набагато вигідніше придбавати більшість послуг і теплоенергетичних ресурсів на стороні, у підприємств, що спеціалізуються на їх виробництві. Водночас, якщо підприємство має значні обсяги серійного багатомоделного виробництва, то економічно вигідно створювати власні допоміжні цехи, які вироблятимуть допоміжну сировину, матеріали та комплектуючі, а також займатимуться обслуговуванням основних виробництв.

Обслуговуючими (допоміжними, сервісними) є підрозділи, які повинні у той чи інший спосіб забезпечити роботу інших підрозділів (і передусім – основних цехів). Вони надають послуги, які є необхідними

для нормального перебігу виробничого процесу, але не завжди безпосередньо стосуються виробництва продукції. Тому витрати обслуговуючих підрозділів повинні бути розподілені між виробничими підрозділами, які фактично виробляють продукцію. До функцій допоміжних виробництв належить обслуговування як основного виробництва, так і всього підприємства, включаючи адміністрацію та соціальну сферу.

Планування діяльності допоміжних підрозділів відбувається на основі програми діяльності тих підрозділів основного виробництва, роботу яких вони забезпечують. При цьому вартість продукції і послуг допоміжних підрозділів завжди включається до витрат основних підрозділів у складі непрямих витрат.

Визначення собівартості продукції підприємства потребує точного обчислення всіх витрат, пов'язаних з її виробництвом. При цьому непрямі витрати, які виникають у підрозділах основного виробництва, з допомогою обґрунтованого методу розподілу можуть бути відразу віднесені на окремі вибори. Складніше врахувати у собівартості продукції підприємства витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв. Вагома частка їх продукції, робіт і послуг може спрямовуватися на задоволення виробничих потреб цих підрозділів. Віднесення тих витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів, які пов'язані з наданням ними взаємних послуг, на підрозділи основного виробництва здійснюється опосередковано, з виконанням операції перерозподілу цих витрат між відповідними підрозділами допоміжного та обслуговуючого виробництв. Розподіл витрат окремого допоміжного чи обслуговуючого підрозділу при складанні кошторисів підрозділів основного виробництва і визначення собівартості продукції наведено на рис. 6.3.1.

Для розподілу витрат допоміжних виробництв між підрозділами зазвичай обирають відповідну базу розподілу, яка повною мірою має відображати тісний причинно-наслідковий зв'язок з формуванням собівартості. Окреме допоміжне виробництво (господарство) може мати таку базу розподілу понесених ним витрат між рештою підрозділів.

- котельня – кількість спожитої теплоенергії (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); площа опалювальних приміщень;
- водоканалізаційне господарство – кількість спожитої води (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); кількість споживачів води; кількість обслуговуваних площ;
- електроцех – кількість спожитої електроенергії (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); кількість обслуговуваних площ;
- автотранспортний цех – тонна-кілометри пробігу; кількість спожитого палива; кількість годин обслуговування;
- інші обслуговуючі виробництва – кількість людино-годин; кількість



*Рис. 6.3.1. Схема руху витрат допоміжних чи обслуговуючих підрозділів при складанні кошторисів підрозділів основного виробництва та визначенні собівартості продукції*

машино-годин, витрачених на обслуговування у кожному цеху.

При виборі бази розподілу необхідно усвідомлювати наслідки такого вибору для підприємства, оскільки помилкові методи призводять до неправильного ціноутворення.

Перед розподілом витрат зручно складати розрахунок, в якому були б відображені всі взаємозв'язки підрозділів. Він складається за принципом питомої ваги надання послуг допоміжними виробництвами між усіма споживачами їх послуг. Питома вага визначається відповідно до обраної бази розподілу витрат.

Витрати допоміжних підрозділів можуть розподілятися між собою на базі одного з обраних методів:

- прямий метод – передбачає, що витрати допоміжних виробництв списуються безпосередньо на основні підрозділи і взаємні послуги

допоміжних виробництв не враховуються;

- послідовний метод – у разі застосування цього методу витрати кожного допоміжного підрозділу послідовно розподіляються між іншими допоміжними цехами і рештою підрозділів;

- метод взаємних послуг (метод повторного розподілу, метод системи рівнянь) – при цьому методі спочатку розподіляються послуги допоміжних виробництв між собою. У результаті утворюється нова сума накопичених витрат допоміжних виробництв. Отримані суми потім розподіляються між рештою підрозділів за методом прямого розподілу.

Для з'ясування змісту цих методів розглянемо такий приклад.

Нехай підприємство має два основні виробничі підрозділи і два підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв. Їх безпосередні витрати за місяць (без урахування перерозподілу витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництва) становлять:

- основні виробничі підрозділи 1 і 2 (В1 і В2) – відповідно 120000 грн. і 80000 грн;

- підрозділи 1 і 2 (Д1 і Д2) допоміжного та обслуговуючого виробництв – відповідно 20000 грн. і 10000 грн.

Витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв розподіляються пропорційно обсягам наданих послуг. Їх частки наведено у таблиці 6.3.1.

Таблиця 6.3.1

*Структура витрат підрозділів допоміжного і обслуговуючого виробництв для розподілу їх послуг на основні виробничі підрозділи*

%

Постачальник послуг	Споживачі послуг			
	основні виробничі підрозділи		підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв	
	В1	В2	Д1	Д2
Д1	30	40	–	30
Д2	50	30	20	–

$$ВВ = В1 + В2 + Д1 + Д2 = 120000 + 80000 + 20000 + 10000 = 230000 \text{ грн.};$$

$$ВО = В1 + В2; \quad ВД = В1 + Д2; \quad ВВ = ВО + ВД,$$

де ВВ – витрати виробництва, ВО – витрати основних виробничих підрозділів, ВД – витрати допоміжних і обслуговуючих виробництв.

Необхідно обчислити витрати основних виробничих підрозділів з урахуванням послуг структурних одиниць допоміжного та обслуговуючого виробництв з допомогою методів прямого розподілу, повторного розподілу (системи рівнянь).

Метод прямого розподілу. За цим методом усі витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв відразу відносять на основні виробничі підрозділи без урахування взаємних послуг між підрозділами



допоміжного та обслуговуючого виробництв.

Для вищенаведеного прикладу результати використання методу прямого розподілу наведено в табл. 6.3.2.

Таблиця 6.3.2

*Прямий розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв*

грн.

Показник	Підрозділи		Всього розподілених витрат
	B1	B2	
Початкові витрати	120 000	80 000	X
Розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв:			
Д1	8571 $\left(20\,000 \times \frac{30}{70}\right)$	11429 $\left(20\,000 \times \frac{40}{70}\right)$	20000 (C1)
Д2	6250 $\left(10\,000 \times \frac{50}{80}\right)$	3750 $\left(10\,000 \times \frac{30}{80}\right)$	10000 (C2)
Усього витрат за підрозділом	134821	95179	X

$$BV = 134821 + 95179 = 230000 \text{ грн.} = 120000 + 8571 + 6250 + 80000 + 11429 + 3750$$

У дужках наведено розрахунок витрат основних виробничих підрозділів за послуги відповідних підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв. При цьому бази розподілу беруться за обсягами послуг, наданих такими підрозділами лише основним структурним одиницям (70 % і 80 % для розподілу витрат підрозділів Д1 і Д2 відповідно).

Метод прямого розподілу простий і зручний у використанні, але сфера його застосування обмежується випадками, коли взаємні послуги підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв мають відносно незначний обсяг.

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

виробничі підрозділи прямо, без розподілу на підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв, і процес розподілу на цьому закінчується. Для розглядуваного прикладу результати розподілу витрат за методом взаємних послуг наведено в табл. 6.3.3.

Як і у табл. 6.3.2, у дужках наведено розрахунок витрат підрозділів за послуги відповідних структурних одиниць допоміжного та обслуговуючого виробництв. На кінцевому етапі (у розглядуваному прикладі їх три) витрати розподіляють тільки на основні виробничі підрозділи.

Таблиця 6.3.3

*Розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв за методом взаємних послуг*

грн.

Показник		Підрозділи			
		В1	В2	Д1	Д2
Початкові витрати		120 000	80 000	20 000	10 000
Розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв					
I етап	Д1	6000 (20000 × 0,3)	8000 (20000 × 0,4)	–	6000 (20000 × 0,3)
	Д2	5000 (10000 × 0,5)	3000 (10000 × 0,3)	2000 (10000 × 0,2)	–
II етап	Д1	600 (2000 × 0,3)	800 (2000 × 0,4)	–	600 (2000 × 0,3)
	Д2	3000 (6000 × 0,5)	1800 (6000 × 0,3)	1 200 (6000 × 0,2)	–
III етап	Д1	514 $\left(1200 \times \frac{30}{70}\right)$	686 $\left(1200 \times \frac{40}{70}\right)$	–	–
	Д2	375 $\left(600 \times \frac{50}{80}\right)$	225 $\left(600 \times \frac{30}{80}\right)$	–	–
Всього витрат за підрозділом		135489	94511	–	–

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

За методом системи рівнянь сукупні витрати структурних одиниць основного виробництва, складаються з витрат, які безпосередньо виникають в даному підрозділі під час його роботи, та витрат за послуги інших допоміжних чи обслуговуючих підрозділів, розподілених на цей підрозділ (див. схему руху витрат, рис. 6.3.1).

На підставі облікових даних складається спеціальна система рівнянь, яка дає змогу знайти величини сукупних витрат структурних одиниць основного виробництва.

Сукупні витрати відповідно за структурними одиницями Д1 і Д2 позначимо через С1 і С2. Тоді можемо записати такі дві рівності:

$$C1 = 20000 + 0,2 C2; \quad C2 = 10000 + 0,3 C1$$

Розв'язавши систему цих рівнянь, отримаємо:

$$C1 = 23404 \text{ грн.}; \quad C2 = 17021 \text{ грн.}$$

Залишається розподілити суми витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів безпосередньо на основні виробничі підрозділи за встановленими для них пропорціями (табл. 6.3.1). В результаті сукупні витрати для основних структурних одиниць становитимуть:

$$\checkmark \text{ для підрозділу В1: } 120000 + 23404 \times 0,3 + 17021 \times 0,5 = 135532 \text{ (грн.);}$$

$$\checkmark \text{ для підрозділу В2: } 80000 + 23404 \times 0,4 + 17021 \times 0,3 = 94468 \text{ (грн.).}$$

$$ВВ = 135532 + 94468 = 230000 \text{ грн.}$$

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

Залежно від обраного методу розподілу будуть різними значення собівартості продукції, що випускається. Отже фахівці з управлінського обліку підприємства мають обирати той оптимальний варіант, при якому собівартість готової продукції буде виражена найвигіднішим економічним шляхом, і ціна продукції реально відобразатиме включені до неї витрати.

Складання калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних підрозділів може передувати етапу розподілу витрат допоміжних виробництв в тому випадку, коли підприємство обрало метод прямого розподілу витрат, тому що при прямому методі до собівартості допоміжних цехів не включатимуться послуги, які вони надають один одному.

На цьому етапі відбувається розрахунок собівартості калькуляційної одиниці, яку для себе визначило підприємство. Визначення калькуляційної одиниці може базуватися як на галузевих методичних рекомендаціях щодо калькуляції, так і на підставі професійної думки самих працівників підприємства. Головне, щоб цей розрахунок був доцільним і економічно вигідним. Наприклад, якщо автотранспортний цех надає послуги тільки одному основному підрозділу, то немає сенсу розраховувати собівартість 1 тонни-кілометра пробігу. І навпаки, якщо автотранспортний цех надає послуги для виробництва, постачання та для сторонніх організацій, то в цьому випадку виникає явна необхідність у такому розрахунку.

Підрозділи допоміжного виробництва за характером виконуваних робіт і послуг поділяються на дві групи.

До першої групи відносяться виробництва, що виробляють багатонаменклатурну продукцію (ремонтні, механічні, інструментальні,

деревообробні, тарні тощо). Ці виробництва індивідуального і дрібносерійного характеру. Для них характерна наявність незавершеного виробництва.

До другої групи відносяться: електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні, спеціальні установки (станції), холодильні, компресорні, очисні споруди та інші, що обслуговують кілька підрозділів підприємства і постачають їм свою продукцію. За своїми технологічними процесами вони належать до нескладних виробництв, що виробляють однорідну продукцію.

Вони мають одну планово-облікову калькуляційну одиницю (1 кВт/год електроенергії, 1 куб.м газу, 1 тонна нормальної пари (1 Мкал тепла), 1 куб.м води, 1 тонно-кілометр вантажу тощо). У цих виробництвах відсутнє незавершене виробництво в зв'язку з незначною тривалістю виробничого циклу.

Продукція виробництв другої групи щомісяця повністю розподіляється між споживачами. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в цих підрозділах здійснюється за однопередільним методом

Планування, облік витрат і калькулювання продукції допоміжних виробництв здійснюються:

- у ремонтних, механічних, інструментальних підрозділах - за позамовним методом з використанням елементів нормативного обліку;
- у лісотарних і деревообробних цехах - за попередільним методом з використанням елементів нормативного обліку;
- в енергетичних виробництвах, внутрішньозаводському транспорті - за однопередільним методом із застосуванням елементів нормативного обліку.

У деревообробній промисловості до допоміжних виробництв належать: рейдові та біржові роботи, оброблення довгомірної деревини, сушильне господарство, інструментально-заточувальні майстерні.

Собівартість продукції і послуг допоміжного виробництва (цеху) враховується за скороченою номенклатурою статей калькуляції

- матеріали (за вирахуванням відходів);
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- загальновиробничі витрати.

До наведеного вище переліку статей можуть вноситися зміни з урахуванням особливостей технології й організації допоміжних виробництв та їх питомої ваги в собівартості продукції.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для інших цехів свого підприємства, визначається виходячи фактичної суми прямих витрат та загальновиробничих витрат.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для власних потреб, у тому числі поточний ремонт, визначається виходячи з прямих (основних) витрат.

Продукція і послуги внутрішньозаводського характеру, які виконуються цехами допоміжного виробництва для основних та інших допоміжних цехів, а також загальнозаводських служб, відносяться на цехи і служби-споживачі: в плані – за плановою виробничою собівартістю, в поточному обліку – за фактичною виробничою собівартістю.

Собівартість продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв, якщо вони повністю використовуються для власних потреб цеху, окремо не калькулюються, а витрати на їх виробництво: матеріали, заробітну плату та на соціальне страхування включаються до загальнозаводських витрат.

До ремонтних цехів підприємств належать ремонтно-механічний, ремонтно-будівельний та інші.

Ремонтні цехи призначені здійснювати своєчасний ремонт, профілактичне обслуговування і забезпечення робочої готовності устаткування, а також ремонт будівель і споруд.

Виробнича програма ремонтних цехів визначається на підставі заявок основних цехів і служб підприємства. Відповідно до обсягу виробничої програми складається кошторис витрат ремонтних цехів на основі чинного положення про єдину систему планово-запобіжного ремонту й експлуатації технологічного устаткування.

Кошторис витрат складається до відкриття замовлень на основі відомості дефектів.

Кошторисна вартість ремонту в частині прямих витрат (матеріали, запасні частини, заробітна плата) визначається, виходячи із встановлених норм, і розцінок і обсягу робіт. Трудомісткість умовної одиниці ремонтоскладності капітального ремонту приймається за одиницю, а для укрупненого калькулювання собівартості інших видів ремонтів, які виконуються ремонтно-механічним цехом — середнього і поточного, - застосовуються коефіцієнти, за допомогою яких визначається відношення їхньої трудомісткості і матеріалоемності до відповідних показників капітального ремонту.

Матеріальні витрати плануються за нормами, що розробляються службою механіка, за основними групами устаткування з урахуванням умов його експлуатації. При цьому передбачається широке застосування відновлення зношених деталей.

Заробітна плата визначається на основі нормативної трудомісткості робіт і відповідної розрядності верстатних, слюсарних та інших робіт та розцінок.

Розмір відррахувань на соціальне страхування, визначається, виходячи з установлених відсотків до суми основної і додаткової заробітної плати робітників.

Розмір загальнозаводських витрат визначається, виходячи з

установлених відсотків до суми основної заробітної плати робітників.

Роботи, що виникають при розбиранні верстатів, агрегатів і не передбачені у відомості дефектів, додатково вносяться до неї. При цьому уточнюється кошторисна вартість ремонту.

Визначення планових витрат на ремонт будівель і споруд по ремонтно-будівельному цеху провадиться кошторисно-розрахунковим способом на основі відомостей дефектів.

Планування ремонту вимагає проектування і впровадження організаційно-технічних заходів, що знижують рівень витрат, передбачають періодичний перегляд прийнятих нормативів.

Ремонтно-механічні, ремонтно-будівельні і інші ремонтні цехи, які виконують роботи для допоміжних цехів за замовленнями, по яких попередньо визначена планова собівартість, відносять ці роботи (послуги) за фактичною собівартістю відповідного замовлення.

Фактична собівартість послуг (ФСП), наданих споживачам основного виробництва, визначається за формулою:

$$\text{ФСП} = (\text{ВВД} + \text{ППД} - \text{ПНД}) : (\text{КВП} - \text{КНД})$$

де ВВД - власні витрати допоміжного цеху; ППД - послуги, прийняті від інших допоміжних виробництв по плановій собівартості; ПНД - послуги, що надані іншим допоміжним виробництвам по плановій собівартості; КВП - загальна кількість виробленої продукції (послуг); КНД - кількість продукції (послуг), що надані іншим допоміжним виробництвам.

Об'єктами обліку і калькулювання є окремі разові або постійно діючі (річні) виробничі замовлення. Замовлення на роботи обґрунтовуються відомостями дефектів, технічними актами, описами робіт, складеними в процесі огляду об'єкта робіт представниками ремонтних цехів та цехів-замовників ремонту.

При виконанні нескладних ремонтних робіт відомість дефектів не складається: всі дані щодо ремонту записуються безпосередньо в бланк замовлення.

Разові замовлення відкриваються на певні вироби і конкретну роботу.

Постійно діючі (річні) замовлення (з метою спрощення облікових робіт) відкриваються на дрібні ремонтні роботи постійного характеру кожним цехом замовником із зазначенням шифру витрат для віднесення витрат на те чи інше замовлення.

Замовлення на поточний ремонт виконуються в межах сум, асигнованих за кошторисами загальновиробничих витрат і витрат відповідних цехів і відділів підприємства на ці роботи.

Облік витрат за замовленнями і статтями витрат ведеться в окремих картках, які одночасно служать і калькуляціями фактичної собівартості замовлень. Вартість витрачених матеріалів і запасних частин у картку-калькуляцію заносяться на підставі документів на відпуск їх у виробництво, а суму основної заробітної плати - за документами обліку

виробітку і заробітної плати. Додаткова заробітна плата - пропорційно до основної заробітної плати робітників, відрахування на соціальне страхування - пропорційно до основної і додаткової заробітної плати робітників, загальновиробничі витрати між замовленнями розподіляються пропорційно до основної заробітної плати робітників.

Визначення фактичної виробничої собівартості виконаних робіт проводиться тільки за замовленнями повністю виконаними у звітному місяці. Фактичні витрати на річні замовлення списуються щомісяця на виробництво незалежно від строку їх закінчення згідно з напрямом і призначенням виконаних робіт.

Підставою для закриття разових замовлень є накладні на здані на склад виробу або акти, що підтверджують виконання ремонтних робіт.

Облік витрат електроремонтної служби проводиться аналогічно обліку витрат в ремонтних цехах.

В інструментальних підрозділах окремих підприємств виготовляється спеціальне технологічне оснащення (спеціальний різальний та вимірювальний інструмент, спеціальні пристосування, штампи, прес-форми, моделі).

В окремих випадках у цих цехах виготовляється і звичайний інструмент.

Замовлення на виготовлення спеціального оснащення відкриваються на основі попередньо складених кошторисів.

На виробництвах, де номенклатура видів і розмірів спеціалізованих інструментів і спецпристосувань налічує кілька тисяч позицій, облік виробничих витрат на виготовлення недорогих спеціалізованих інструментів і спецпристосувань здійснюється за річними замовленнями, що відкриваються за групами оснащення, передбаченого для окремих виробів.

Облік витрат в інструментальних цехах здійснюється: на спеціальне оснащення - за позамовним методом, на звичайний інструмент - за нормативним.

Витрати інструментального цеху на виготовлення спеціального інструменту, спеціального пристосування, спецоснащення щомісяця повністю переносяться з кредиту рахунку 23 "Виробництво" в дебет рахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", на якому відображається надходження створених "Інших необоротних матеріальних активів" за фактичною виробничою собівартістю.

У тарному цеху виготовляється тара для пакування готової продукції, виробленої на підприємстві. Витрати на виробництво тари враховуються за її видами (бочкова, ящикова, картонна тощо).

Вартість матеріалів, витрачених на виготовлення тари, та витрати на оплату праці робітників тарного цеху відносяться на відповідні види тари за прямою ознакою, а загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до витрат на оплату праці робітників.

Об'єктом калькулювання продукції тарного цеху є типовий розмір з

кожного виду тари. Для решти тари даного виду визначаються відповідні коефіцієнти, за якими вона приводиться до калькульованої одиниці.

Собівартість приведеної одиниці визначається шляхом ділення загальної суми витрат з даного виду тари на загальну кількість приведених одиниць.

Витрати на ремонт тари враховуються окремо від витрат на виробництво нової тари.

Тара власного виробництва, якщо її вартість не включена до вартості продукції, упакованої у цю тару, враховується на рахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали» за фактичною виробничою собівартістю.

Поняттям "рейдові та біржові роботи" охоплюються витрати водних цехів та лісових бірж лісопильних, фанерних та сірникових підприємств на приймання, вивантаження, зберігання, технологічну підготовку та подання на виробництво круглих лісоматеріалів для розпилювання, лущення і стругання.

Витрати на рейдові та біржові роботи доцільно групувати у розрізі основних складських процесів, розрізняючи, по-перше, приймання, вивантаження та зберігання деревної сировини, а, по-друге, - технологічну підготовку та подання деревини на ту чи іншу операцію обробки. Така деталізація дає змогу зіставляти фактичні витрати на ці операції з плановими, перерахованими на звітні обсяги виконаних робіт.

Розподіл витрат водного цеху та лісової біржі між зазначеними процесами виконується переважно за прямою ознакою. Загальновиробничі витрати у сировинних підрозділах відносяться на собівартість подання круглого лісу на розпилювання, розкряжовування тощо.

Витрати, пов'язані з утворенням та зберіганням запасів круглих лісових матеріалів, приєднуються до вартості залишку деревини на кінець звітного місяця, виходячи із середньої величини витрат, що припадають на один кубометр деревної сировини, яка надійшла підприємству за період від початку року.

Решта таких витрат відноситься на споживачів лісу (цехи, дільниці, господарства). Необхідність щомісячного коригування розподілу заготівельних витрат за їх середньорічним рівнем обумовлюється сезонним характером лісопостачання.

Витрати на подання лісоматеріалів для переробки відносяться цілком на витрати виробництва.

Результатом процесів обробки довгомірної деревини є зміна кількісних, якісних та вартісних характеристик вихідної сировини.

Витрати, пов'язані з обробкою довгомірної деревини, є додатковими витратами на сировину, які відображаються в окремому кошторисі.

Оскільки обробка довгомірної деревини виконується, як правило, в об'ємах поточного споживання лісу на лущення та стругання, а перехідні залишки спеціально підготовленої фанерної та сірnikової сировини



порівняно невеликі і постійні, усі витрати на підготовку деревини включаються повністю у витрати відповідного основного виробництва.

Сушильне господарство надає послуги основному виробництву у штучному сушінні лісоматеріалів (головним чином дощок та заготовок) до стану транспортної або технологічної вологості. Розподіл витрат на сушіння лісоматеріалів проводиться за єдиною для допоміжних цехів номенклатурною статтею витрат.

Наявність більш або менш постійного запасу невисушених лісоматеріалів дає змогу всі витрати, враховані сушильним цехом за звітний місяць, включати до собівартості основного виробництва (пилопродукції, меблів, інших виробів деревообробки).

Розподіл фактичної вартості послуг із сушіння між об'єктами калькулювання (у меблевому та інших деревообробних виробництвах) здійснюється пропорційно до нормативних витрат на сушіння.

Підготовка деревообробного інструменту здійснюється в інструментально-заточувальних майстернях. Останні можуть бути спеціалізованими, якщо вони організовані для обслуговування певних основних виробництв (цехів). Витрати спеціалізованої майстерні відображаються безпосередньо у складі загальновиробничих витрат відповідного цеху. Витрати інструментально-заточувальних майстерень, що обслуговують усі або кілька цехів підприємства, збираються на субрахунок "Допоміжні (підсобні) виробництва" (рахунок "Виробництво"), розподіляються між обслуговуваними цехами пропорційно до їх планових витрат на підготовку пил, ножів, фрез та інших засобів праці.

Лісотарне виробництво за своїм технологічним процесом та видами продукції, що виробляється, розподіляється на три відділення: лісопилне, ящикове і стружкове.

Облік витрат та калькулювання собівартості дерев'яної тари здійснюється по кожному відділенню у розрізі калькуляційних статей.

У лісопилному виробництві за статтею "Сировина та матеріали" враховуються матеріали, що витрачаються для одержання пиломатеріалів. Облік лісоматеріалів на складах лісотарного виробництва здійснюється аналогічно обліку основних матеріалів. Наприкінці місяця складається звіт, у якому наводяться підсумкові дані за місяць, витрат круглого лісу, виходу продукції та відходів з розпилки.

Фактична собівартість випуску кожного виду пиломатеріалів визначається шляхом розподілу всіх витрат лісопилного відділення, з вирахуванням отриманих відходів за ціною можливого використання, пропорційно до витрат за планом на фактичний випуск кожного виду пиломатеріалів.

По статті "Сировина та матеріали" планується і враховується вартість пиломатеріалів, отриманих від лісопилного виробництва і витрачених на виробництво ящиків, за вирахуванням дров'яних відходів за цінами

можливого використання.

Фактичні витрати пиломатеріалів на виготовлену кількість ящиків визначаються розрахунковим методом (залишок пиломатеріалів деталей на складі ящикового відділення на початок місяця плюс надходження матеріалів за місяць, мінус залишок пиломатеріалів і деталей ящиків на кінець місяця і мінус пиломатеріали, відпущені іншим виробництвом). Залишки пиломатеріалів і деталей на кінець місяця визначаються шляхом інвентаризації.

Фактичні витрати пиломатеріалів між видами ящиків розподіляються пропорційно до встановлених норм витрат пиломатеріалів. Заробітна плата фактична між видами ящиків розподіляється пропорційно до планової суми заробітної плати за видами ящиків. Для цього спочатку розраховується планова сума витрат за вказаними статтями (сировина та матеріали, з вирахуванням відходів і основна заробітна плата робітників) по кожному виду ящиків на весь випуск. Потім визначається відношення у відсотках загальної суми фактичних витрат до планових витрат за цими статтями. Фактична сума витрат по кожному виду ящиків визначається множенням планової суми витрат на визначений відсоток.

Фактичні витрати на випуск ящиків за іншими статтями розподіляються між видами ящиків пропорційно до фактичної основної заробітної плати робітників.

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції стружкового відділення ведеться аналогічно обліку в лісопилному відділенні.

Енергетичні виробництва містять у собі парові котельні, електростанції, компресорні, станції водопостачання, кисневі станції, газорозподільні станції та інші виробництва.

Планування, облік витрат і калькулювання собівартості продукції і послуг цих виробництв ведеться роздільно по виробництвах, цехах, дільницях у відповідності зі статтями калькуляції, установлених для допоміжних виробництв, незалежно від того примикають вони безпосередньо до основних цехів або розташовані окремо.

Виробнича програма встановлюється у плані в натуральному виразі (КВт/год, куб.м, тонна тощо) та в грошовому виразі по кожному виду енергоресурсів і послуг на підставі їх планової потреби для цехів-споживачів.

Розрахунок кошторису витрат здійснюється виходячи з планованого обсягу робіт і нормативів матеріальних і трудових витрат. Поряд із витратами на власне виробництво у кошториси включаються витрати на переробку енергії, вартість купівельної енергії, а також витрати на утримання та експлуатацію заводських енергетичних комунікацій і втрати енергії в магістральних мережах підприємства.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування і загальновиробничі витрати включаються у вартість енергії за прямим способом або пропорційно до основної заробітної плати виробничих

робітників, які обслуговують агрегати, що виробляють енергію (у випадку виробництва кількох видів енергії).

Облік витрат забезпечує роздільне виявлення витрат за нормами і відхиленнями від норм.

Вироблена і відпущена споживачам кількість енергії визначається за показниками приладів (лічильників, паро-, газо- і водомірів тощо) або розрахунковим шляхом (у залежності від кубатури приміщень, часу подачі енергії, потужності споживачів, діаметра паропроводів тощо). Такий розрахунок проводиться відділом енергетики.

На підставі первинних документів з обліку витрат на виробництво енергоресурсів (нарядів, табелів, лімітних і забірних карт, вимог, рахунків постачальників та ін.) і звітів начальників енергоцехів (дільниць) визначається фактична собівартість виробленої енергії.

Собівартість газу обчислюється виходячи з вартості отриманого від постачальників газу і витрат по утриманню газорозподільчої станції на підприємстві.

Залишки палива в генераторах газогенераторних станцій є постійними, тому вони щомісяця не інвентаризуються. Залишки палива в бункерах, ямах, на площадках обов'язково інвентаризуються щомісяця.

Оперативний контроль витрат енергетичних виробництв ведеться шляхом документування відхилень від норм витрат.

На електростанції виробляється електроенергія для виробничих потреб і для освітлення. До витрат електростанції входять також витрати на утримання та експлуатацію заводських енергетичних комунікацій і втрати енергії у магістральних мережах підприємства. Паливо й допоміжні матеріали включаються до собівартості електроенергії за вартістю придбання або за фактичною собівартістю.

Одиницею калькулювання продукції електростанції є 1000 КВт/год. енергії. Собівартість 1000 КВт/год. енергії визначається шляхом ділення суми виробничих витрат за звітний місяць на кількість виробленої енергії (послуг) При цьому із загальної кількості виробленої енергії кожного виду вираховується кількість енергії, яка використана енергетичним цехом протягом місяця для власних потреб.

Підприємства, які не мають електростанцій, можуть отримувати електроенергію зі сторони по електричних мережах з понижуючих електропідстанцій і трансформаторних пунктів. У цих випадках собівартість електроенергії визначається шляхом додавання до вартості цієї енергії за встановленими тарифами таких витрат підприємства:

- вартості матеріалів і запасних частин для утримання електромережі, обладнання підстанцій і трансформаторних пунктів;
- витрат на оплату праці чергових майстрів, електромонтерів, слюсарів та інших робітників, зайнятих обслуговуванням електромереж, обладнання підстанцій і трансформаторних пунктів;
- відрахувань на соціальне страхування;

- загальновиробничих витрат.

Калькулювання собівартості електроенергії й розподілення витрат у цьому випадку провадиться у тому ж порядку, що й при обліку витрат по власних електростанціях.

До складу паросилового господарства належать парові станції котельні установки, водоканалізаційні магістралі, водонасосні станції тощо.

Парові станції або котельні установки виробляють пару й гарячу воду для технологічних потреб, а також для двигунів і опалення. Витрати на виробництво пари, а саме витрати води, палива й допоміжних матеріалів включаються до калькуляції за фактичною виробничою собівартістю підприємства або вартістю придбання ресурсу. До витрат паросилового господарства входять також витрати на утримання водоканалізаційних магістралей до цехів-споживачів. Виробництво пари (гарячої води) вимірюється спеціальними приладами.

Об'єктом калькулювання паросилового господарства є 1 МКал тепла або 1 тонна нормальної пари. Собівартість 1 МКал тепла або 1 тонни нормальної пари визначається шляхом ділення суми витрат за звітний місяць на кількість виробленої пари з врахуванням витрат пари на власні потреби котельні.

При цьому вартість пари (гарячої води), відпущеної цехам-споживачам на господарські потреби, визначається за даними спеціальних приладів, а за відсутності останніх - на підставі технічного розрахунку відповідно до потужності агрегатів цехів-споживачів, часу роботи та кубатури будівлі.

Вода підприємству подається або з власного водопроводу, або з комунального. При водопостачанні підприємства насосною станцією, яка має власне водосховище з відповідними до нього водопровідними мережами, собівартість води складається з витрат на утримання артезіанських свердловин, обладнання водосховищ і магістралей.

Вода ураховується в кубічних метрах за показниками вимірів і манометрів водонасосної станції, що реєструють подачу води у водосховище. Кількість води, яка надходить зі сторони, визначається за рахунками водопостачальної організації.

Об'єктом калькулювання водопостачання є 1куб.м води (1000 л). Собівартість 1куб.м води визначається шляхом ділення суми витрат за звітний місяць на кількість отриманої й використаної води. Кількість води, відпущеної цехам-споживачам, а також на господарські потреби, визначається виходячи з виробничої програми цеху і норм витрат води на виробничі і господарські потреби. Щомісяця складається звіт про витрати води.

Облік витрат на виробництво кожного цеху (електростанції або електропідстанції за кожним видом енергії, котельні, водонасосної станції тощо) ведеться за однопредільним методом.

Компресорні цехи призначені для вироблення холоду на компресорних установках. Виробнича програма установок складається на підставі щомісячного плану виробництва основних виробничих цехів, споживаючих холод, і діючих норм витрат на одиницю продукції.

Об'єктом калькулювання роботи компресорного цеху є 1000 робочих калорій холоду. Собівартість 1000 робочих калорій холоду визначається шляхом ділення суми витрат за звітний місяць на кількість виробленого холоду. Кількість холоду, витраченого цехами-споживачами, визначається за даними вимірювальних приладів. У разі відсутності вимірювальних приладів фактичні витрати по виробництву холоду розподіляються між цехами-споживачами пропорційно до витрат, обчислених за нормами витрат. У такому ж порядку розподіляються витрати на холод між окремими видами продукції, що виробляються в одному цеху.

У складі допоміжного виробництва як окремого виробничого підрозділу враховуються витрати на експлуатацію та утримання очисних споруд.

Витрати на очищення стічних вод і викидів в атмосферу, за вирахуванням вартості видобутих при цьому продуктів, розподіляються між окремими виробництвами, що користуються послугами очисних споруд, виходячи із загального об'єму стічних вод, викидів, що знешкоджуються, а також ступеня їх забруднення.

До складу транспортного господарства належать автокари, електрокари, спеціальні машини, автобуси тощо.

Планування, облік і калькулювання собівартості робіт та послуг транспортних цехів здійснюється для кожного виду транспорту окремо, а об'ємні показники робіт автотранспорту враховуються за видами і марками машин.

Облік витрат (планування) транспортних цехів здійснюється на основі фактичних (планових) даних використання транспортних машин, розподілу робочого часу цих машин між цехами-споживачами, а також діючих норм матеріальних, трудових і грошових витрат.

Кошторис витрат з експлуатації транспорту складаються в розрізі калькуляційних статей по кожному виду транспорту. При цьому на статті "Основна заробітна плата робітників" та "Додаткова заробітна плата робітників" відноситься оплата водіїв і вантажників, що розраховується за пройденими кілометрами і перевезені вантажі в тоннах.

В статті "Сировина та матеріали" планується і враховується вартість мастильних, обтиральних матеріалів, знос брезентів, мотузок в автотранспорті, автомобільних шин тощо.

В статті "Паливо та енергія" відображається вартість пального, витраченого на фактичний пробіг автомобілів (за винятком вартості перевитрати пального, віднесеного за рахунок винних) і на внутрігаражні витрати та вартість електроенергії, споживаної електрокарами.

Основними документами з обліку виконаних робіт транспортних

цехів є шляхові листи, товарно-транспортні накладні, маршрут-путівки й інші документи, на підставі яких складаються картки обліку роботи. Картки обліку роботи транспорту ведуться за кожним видом транспорту і за окремими видами транспортних засобів.

Облік відпуску матеріалів, палива, пального, електроенергії здійснюється в загальноприйнятому порядку.

Для обліку руху і роботи автогуми (автопокришок, камер і ободової стрічки) відкриваються картки на кожну покришку і камеру, у якій відбивається марка і гаражний номер автомобіля, дата монтажу і демонтажу покришки або камери, пробіг покришок у кілометрах за місяцями і з початку експлуатації і причина виходу з експлуатації. Картки необхідні для контролю за використанням автопокришок і камер. Вони служать підставою для списаний автогуми.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його первісну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

В кінці місяця фактичні витрати по утриманню транспорту розподіляються (на підставі звітів про виконані роботи) між видами і споживачами послуг транспорту пропорційно до обсягу послуг, обчислених за даними первинного обліку. При цьому для визначення кількості перевезених вантажів приймається до уваги навантаження і розвантаження вантажів, переданих з мережі загального користування в мережі шляхів підприємства і навпаки.

Якщо на підприємстві різні види транспорту організаційно не відособлені, а об'єднані в один госпрозрахунковий цех, то витрати на утримання та експлуатацію загального для усіх видів транспорту устаткування й загальновиробничі витрати розподіляються за видами робіт і послуг пропорційно до сум основної заробітної плати робітників транспортного цеху.

Оперативний контроль в транспортних цехах здійснюється як за обсягом виконаних робіт, так і за статтями витрат.

Калькуляційна одиниця на виконані роботи і послуги транспортного цеху встановлюється виходячи з особливостей і характеру виконаних робіт.

Калькуляційними одиницями є:

- на перевезеннях вантажним автотранспортом підприємства - 1 тонно-кілометр;
- для обмеженої далькості перевезень -1 машино-година;
- на спеціальних машинах (автокари, автонавантажувачі, автокрани) - 1 машино-година;
- на вантажних перевезеннях залізничним транспортом підприємства - 1 тонна перевезеного вантажу.

Собівартість одиниці робіт та послуг визначається шляхом ділення усіх витрат у звітному місяці на утримання та експлуатацію рухомого

складу підприємства (для кожного виду транспорту) й під'їзних доріг з усіма їхніми спорудами на кількість тонно-кілометрів перевезеного вантажу або кількість відпрацьованих машино-годин.

У допоміжних виробництвах деревообробної промисловості враховуються також витрати на експлуатацію звичайних та спеціалізованих транспортних засобів. Виділення автолісовозів, штабелерів та інших механізмів у самостійні облікові одиниці можливе, якщо одними й тими ж машинами обслуговуються різні виробництва або процеси. У разі закріплення транспортних одиниць за певними підрозділами або процесами витрати, пов'язані з роботою цієї техніки, включаються безпосередньо до витрат на рейдові та біржові роботи, або до загальновиробничих витрат основного цеху.

Якщо транспортне господарство на підприємстві виділено в окрему планово-облікову одиницю, облік витрат ведеться згідно з рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на транспорті.

## **РОЗДІЛ 7. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ**

### **7.1. Склад і економічний механізм формування змінних витрат**

#### **7.2. Організація обліку елементів змінних витрат**

#### **7.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за змінними витратами**

### **7.1. Склад і економічний механізм формування змінних витрат**

Системи обліку і калькулювання за якими витрати групуються на змінні та постійні передбачає можливість розрахунку собівартості створених об'єктів діяльності за змінними витратами. Змінні витрати поділяються на пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні, гнучкі.

Пропорційні витрати – знаходяться в прямій пропорційній залежності від обсягів господарської діяльності.

$$\text{ППВ} = \text{ОГД} \times \text{ВОО},$$

де ППВ – пропорційні витрати підприємства; ОГД – обсяги господарської діяльності в облікових одиницях виміру (натуральні, грошові, трудові); ВОО – витрати на облікову одиницю створених об'єктів діяльності.

Прогресивні – зростають швидше ніж обсяги господарської діяльності.

$$\text{ПГВ} = (\text{ОГД} \times \text{ВОО}) \times \text{КЗП}; \text{КЗП} > (\text{ФОД} : \text{БОД}) > 1,0,$$

де ПГВ – прогресивні витрати підприємства; КЗП – коефіцієнт зростання прогресивних витрат; ФОД – фактичні обсяги господарської діяльності; БОД – базові обсяги господарської діяльності.

Дегресивні – зростають повільніше ніж обсяги господарської діяльності.

$$\text{ДВП} = (\text{ОГД} \times \text{ВОО}) \times \text{КЗД}; \text{КЗД} < (\text{ФОД} : \text{БОД}) < 1,0,$$

де КЗД – коефіцієнт зростання дегресивних витрат.

Регресивні – зі зростанням обсягів господарської діяльності вони знижуються.

$$\text{РВП} = (\text{ОГД} \times \text{ВОО}) \times \text{КРВ}; \text{КРВ} = (\text{ФОД} : \text{БОД}) < 1,0,$$

де РВП – регресивні витрати підприємства; КРВ – коефіцієнт зміни регресивних витрат;

Стрибокподібні – мають разовий характер при значному підвищенні чи зниженні цін на ресурси.

$$\text{ВПЗ} = \text{ВЗД} + \text{СВП}; \text{ВЗД} = \text{ОГД} \times \text{ЗВО}; \text{СВП} = \text{ОГД} \times \text{ЗВО} \times \text{КЗР};$$

$$\text{КЗР} = (\text{ФЦР} : \text{БЦР}) > 1,0,$$

де ВПЗ – витрати підприємства за звітний період; ВЗД – витрати за звичайним рівнем; СВП – стрибкоподібні витрати підприємства; ЗВО – звичайні витрати на облікову одиницю створених об'єктів діяльності; КЗР – коефіцієнт зростання витрат на ресурси; ФЦР – фактичні ціни на



ресурси; БЦР – базові ціни на ресурси.

Реманентні – швидко підвищуються при збільшенні обсягів господарської діяльності, і значно повільніше знижуються при його зменшенні.

$$\text{ВРП} = \text{ВЗД} + \text{ВДГ} - \text{ВЗГ}; \text{ВДГ} = \text{ДОГ} \times \text{ЗВО} \times \text{КВЗ};$$

$$\text{ВЗГ} = \text{ЗОГ} \times \text{ЗВО} \times \text{КЗВ}; \text{КВЗ} > \text{КЗВ}; \text{КВЗ} = \text{ВЗО} : \text{ЗВО}; \text{КЗВ} = \text{ВОЗ} : \text{ЗВО},$$

де ВРП – реманентні витрати підприємства; ВДГ – витрати при додаткових обсягах господарювання; ВЗГ – витрати при зменшенні обсягів господарювання; ДОГ – додаткові обсяги господарювання; КВЗ – коефіцієнт збільшення витрат на додаткові обсяги господарювання; ВЗГ – витрати при зменшенні обсягів господарювання; ЗОГ – зменшений обсяг господарювання; КЗВ – коефіцієнт зміни витрат при зменшенні обсягів господарювання; ВЗО – витрати на облікову одиницю додаткових обсягів господарювання; ВОЗ – витрати на облікову одиницю, щодо зменшених обсягів господарювання.

Гнучкі – при зміні обсягів господарської діяльності поводять себе по-різному (можуть бути пропорційні, прогресивні, дегресивні чи регресивні).

$$\text{ГВП} = (\text{ОГД} \times \text{ВОО}) + (\text{ОГД} \times \text{ВОО} \times \text{КЗП}) + (\text{ОГД} \times \text{ВОО} \times \text{КЗД}) + (\text{ОГД} \times \text{ВОО} \times \text{КРВ}),$$

де ГВП – гнучкі витрати підприємства.

Облік змінних витрат передбачає формування виробничих витрат за об'єктами діяльності.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прями матеріальні витрати;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати;

• змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

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

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

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції,

виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

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

До складу загальновиробничих витрат включаються:

Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що

змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

## **7.2. Організація обліку елементів змінних витрат**

Організація обліку змінних витрат для розрахунку виробничої собівартості об'єктів діяльності підприємства передбачає необхідність упорядкування в обліковій політиці:

- переліку структурних підрозділів пов'язаних з процесом виробництва;
- об'єктів витрат за виробничими структурними підрозділами;
- переліку прямих і непрямих змінних витрат виробництва;
- складу змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- об'єктів обліку в частині загальновиробничих витрат структурних підрозділів підприємства;
- порядку розподілу постійних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку розподілу загальновиробничих витрат, між об'єктами калькулювання.

Для обліку витрат виробничої собівартості підприємства використовують бухгалтерські рахунки: 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати» 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати».

На рахунку 23 «Виробництво» узагальнюється інформація про виробничі витрати підприємства в розрізі структурних підрозділів і об'єктів витрат. Кожному структурному підрозділу і об'єкту витрат присвоюють черговий номер (шифр), який надалі вказується в усіх

документах, що відображають понесені витрати при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг. На кожний структурний підрозділ в розрізі об'єктів витрат відкривається відомість (картка) обліку витрат. Це дає можливість усі витрати, що стосуються кожного конкретного об'єкта, узагальнювати в одному регістрі та обчислити фактичну собівартість об'єктів калькулювання за змінними витратами.

На рахунку 24 «Брак у виробництві» узагальнюється інформація про втрати від браку у виробництві.

Рахунок 25 «Напівфабрикати» призначений для обліку напівфабрикатів власного виробництва. За дебетовим рахунка 25 «Напівфабрикати» відображається надходження створених напівфабрикатів, за кредитом – передача в подальшу переробку у виробництво за дебетом рахунку 23 «Виробництво».

На рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» узагальнюється інформація щодо здійснених витрат у минулих періодах, які підлягають віднесенню на витрати звітного періоду.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

На цьому рахунку формуються субрахунки як в розрізі структурних підрозділів, так і для окремого обліку постійних та змінних загальновиробничих витрат:

- 91011 (структурний підрозділ) 1 – «Змінні загальновиробничі витрати»;

- 91012 – 2 – «Постійні загальновиробничі витрати».

Формування виробничої собівартості за об'єктами діяльності відбувається на рахунку 23 «Виробництво» безпосередньо за прямими витратами, а також при списанні витрат з рахунків 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати».

Прямими витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) є:

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

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість матеріальних ресурсів (сировини, основних і допоміжних матеріалів, купівельних комплектуючих виробів та напівфабрикатів, палива, енергії), фактично використаних безпосередньо у процесі виробництва за певними об'єктами витрат. Відпуск у виробництво матеріальних цінностей та бухгалтерський облік їх використання здійснюються на підставі належним чином оформлених первинних документів, в яких зазначаються їх вага,

об'єм, площа або кількість згідно з діючими нормами витрат, а також шифри виробів, видів чи груп продукції, для виробництва яких такі цінності відпущено.

При цьому відпуск запасів зі складів підприємства здійснюється лише тим працівникам цехів, господарств та відділів, яким доручено отримання матеріальних цінностей. Погоджені з головним бухгалтером списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також зразки їх підписів має бути передано цехами (іншими структурними підрозділами підприємства) відповідним особам, які здійснюють зазначений відпуск запасів зі складів (комор). Комірник має нести відповідальність за відпуск запасів одержувачу, підпис якого не відповідає його зразку.

Відпуск запасів із складів (комор) підприємства на виробництво (дільницям, бригадам, на робочі місця), як правило, має здійснюватися на підставі попередньо встановлених лімітів. Понадлімітний відпуск запасів та заміна одних видів запасів іншими допускається тільки з дозволу уповноважених на підприємстві осіб. При цьому на документах указуються причини понадлімітного відпуску.

На фактично витрачені запаси підрозділ-одержувач складає акт на використанні запаси в якому вказуються найменування, кількість, облікова ціна та сума щодо кожного найменування, номер (шифр) та (або) найменування замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого їх витрачено, або номер (шифр) та (або) найменування витрат, кількість і сума за нормами витрат, кількість і сума витрат понад норми та причина відхилення від норм; у необхідних випадках зазначається кількість виготовленої продукції чи обсяг виконаних робіт. У звіті надається пояснення перевитрати чи економії щодо запасів. Акт є підставою для списання запасів з підзвіту відповідного підрозділу підприємства та віднесення їх вартості на витрати виробництва (залежно від того, на які цілі витрачено матеріальні цінності).

На підприємствах обов'язково організується систематичний контроль за використанням запасів при виробництві продукції, а також за дотриманням лімітів їх відпуску для виробничих потреб. При цьому вибір конкретного методу організації обліку використання запасів залежить від низки виробничих факторів, зокрема, від характеру виробництва, видів виробничого обладнання, змінності роботи, порядку подання матеріальних цінностей на робочі місця (через комори чи оминаючи їх).

Під витратою матеріальних ресурсів на виробництво розуміється фактичне використання цих матеріальних цінностей безпосередньо на виробництво готових виробів. А от відпуск запасів до цехових комор розглядається не як витрати на виробництво, а тільки як переміщення матеріальних цінностей.

У зв'язку з цим рух матеріальних цінностей у виробництві відображається такою кореспонденцією рахунків:

1. Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» (склад структурного

підрозділу) – Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» (склад підприємства) – переміщення цінностей.

2. Дебет рахунку 23 «Виробництво» (об'єкт витрат структурного підрозділу) – Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» (склад структурного підрозділу) – формування витрат структурного підрозділу за об'єктом витрат.

Ще одним істотним елементом собівартості продукції (робіт, послуг) на будь-якому підприємстві є прямі витрати на оплату праці, а саме: заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які може бути віднесено до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці визначаються виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюються залежно від результатів праці, її кількості та якості, стимулюючих та компенсаційних виплат, систем преміювання робітників, керівників, спеціалістів, службовців за виробничі результати. Фактичні витрати на оплату праці, що відносяться на собівартість продукції, включаються до таких статей калькуляції, як «Основна заробітна плата працівників», «Додаткова заробітна плата працівників» або до загальної статті «Заробітна плата працівників».

При розрахунку основної заробітної плати із застосуванням відрядної форми оплати праці обов'язково потрібно мати точні дані про кількість одиниць продукції, вироблених кожним працівником, та її якість.

Заробітна плата при погодинній формі нараховується за фактично відпрацьований робочий час відповідно до тарифної ставки (погодинної, денної, місячної), установлені з урахуванням кваліфікації працівника та характеру робіт, що виконуються.

Зауважимо, що при відрядній формі оплати праці проблем з віднесенням нарахованої заробітної плати працівників до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), як правило, не виникає, її сума включається до виробничої собівартості на підставі первинних документів. А от при погодинній формі оплати праці часто виникають труднощі в розподілі заробітної плати між об'єктами витрат. Вони спричинені тим, що таку заробітну плату неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта витрат. У такому разі нарахована сума заробітної плати відноситься до непрямих виробничих витрат і, отже, обліковуватиметься у складі окремих аналітичних рахунків виробництва або загальновиробничих витрат з подальшим розподілом між об'єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою розподілу.

Нарахування зарплати, премій та заохочень, компенсаційних виплат працівникам, зайнятим у виробництві, здійснюється такою проводкою: Дебет рахунку 23 «Виробництво» - Кредит рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Крім того, до виробничої собівартості включаються суми забезпечень

на оплату відпусток працівників, що створюються відповідно облікової політики підприємства. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати і коефіцієнта, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. Нарахування забезпечення на оплату відпусток робітників, зайнятих випуском продукції, відображається такою кореспонденцією рахунків: Дебет рахунку 23 «Виробництво» - Кредит рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток».

До інших прямих витрат, що формують виробничу собівартість належать усі інші виробничі витрати, що безпосередньо стосуються конкретного об'єкта витрат:

- відрахування на соціальні заходи;
- плата за оренду земельних та майнових паїв;
- амортизація необоротних активів;
- втрати від технічно неминучого браку.

Із процесом нарахування і виплати заробітної плати пов'язана необхідність нарахувань відповідних сум до єдиного соціального внеску (так звані нарахування на заробітну плату).

Розрахунок сум відрахувань на соціальні заходи здійснюється у відомості, що складається в довільній формі. Для надання такому розрахунку (відомості) статусу первинного документа він має містити обов'язкові реквізити.

У бухгалтерському обліку зазначені нарахування на заробітну плату працівників відносяться на ті самі рахунки обліку витрат, на яких відображається і нарахування сум заробітної плати, тобто включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) або у разі неможливості прямого віднесення до об'єкта витрат — до складу окремих аналітичних рахунків виробництва або загальновиробничих витрат. Інакше кажучи, нарахування внесків на соціальні заходи виходячи із суми прямих витрат на оплату праці, що підлягають включенню до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), відображається такою кореспонденцією рахунків: Дебет рахунку 23 «Виробництво» (відповідні об'єкти витрат) – Кредит рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» (відповідні внески).

Амортизація необоротних активів, що безпосередньо беруть участь у виробництві певного виду продукції, може прямо включатися до складу витрат на виробництво продукції. Проте найчастіше необоротні активи використовуються для виробництва різних видів продукції. У цьому випадку суму амортизаційних відрахувань відносять на загальновиробничі витрати відповідного цеху з подальшим розподілом за видами продукції пропорційно вибраній базі.

Нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів за кожен звітний період провадиться у відомості розрахунку амортизації в пооб'єктному розрізі. У бухгалтерському обліку нарахована амортизація

необоротних активів, що використовуються при виробництві продукції (робіт, послуг), відображається такою кореспонденцією рахунків: Дебет рахунку 23 «Виробництво» – Кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», якщо існує можливість віднесення до конкретного об'єкта витрат, або Дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – Кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», якщо можливість віднесення до конкретного об'єкта витрат відсутня.

До виробничих втрат які формують собівартість продукції (робіт, послуг) належать: втрати від браку; технологічні втрати; оплата часу простоїв працівників.

З існуючих різновидів браку зупинимося на особливостях обліку внутрішнього виробничого браку, тобто браку, виявленого підприємством у процесі виробництва продукції. Такий брак (залежно від причин виникнення) може бути технічно неминучим або непередбаченим, і в межах кожного з цих видів до того ж може виявитися поправним чи непоправним (остаточним).

Суми втрат від технічно неминучого непоправного браку які відображаються на рахунку 24 «Брак у виробництві», щомісяця списується з цього рахунка до складу виробничої собівартості продукції, що випускається: Дебет рахунку 23 «Виробництво» (відповідні об'єкти витрат) – Кредит рахунку 24 «Брак у виробництві». При цьому втрати від браку включаються до собівартості того виду продукції, щодо якого виявлено брак.

У ситуації коли технічно неминучий брак є поправним, на рахунку 24 «Брак у виробництві» собівартість такого браку не відображають (вона продовжує значитися на рахунку 23 «Виробництво» у складі виробничої собівартості продукції, що випускається), а на рахунку 24 «Брак у виробництві» у цьому випадку обліковують лише витрати на виправлення такого браку. Зібрані на рахунку 24 «Брак у виробництві» витрати на виправлення технічно неминучого браку списують із цього рахунка до складу виробничої собівартості продукції, що випускається: Дебет рахунку 23 «Виробництво» – Кредит рахунку 24 «Брак у виробництві».

Втрати від непередбаченого внутрішнього непоправного (остаточного) браку (собівартість браку) також акумулюється на рахунку 24 «Брак у виробництві» і списуються: Дебет рахунку 24 «Брак у виробництві» – Кредит рахунку 23 «Виробництво».

При цьому сума втрат від браку зменшується на вартість зворотних відходів: Дебет рахунку 209 «Інші матеріали» – Кредит «Брак у виробництві».

Якщо підприємство використовує рахунки класу 8, одночасно методом «червоне сторно» на вартість отриманих відходів здійснюється коригування (зменшення) обороту за субрахунком 801 «Витрати сировини й матеріалів»: Дебет рахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів» – Кредит 801 «Витрати сировини й матеріалів».



Після зменшення, вартості втрат на суми, що утримуються з винуватців браку продукції та відшкодування, отриманих від постачальників неякісних матеріалів, що спричинили брак, решта суми втрат від непередбаченого внутрішнього непоправного браку до виробничої собівартості продукції, що випускається, не включається, а списується з рахунка 24 «Брак у виробництві» до складу собівартості реалізованої готової продукції чи інших операційних витрат.

До технологічних втрат відносять вилучення напівфабрикатів, деталей, вузлів та виробів, що не відповідають вимогам нормативно-технічної документації, яке виникає у виробництві внаслідок недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу, пов'язаної з недостатнім знанням фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів та виробів, що виготовляються, недосконалим технологічним обладнанням та вимірною технікою, а також невідповідністю окремих фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів та напівфабрикатів, що виготовляються та поставляються згідно з чинною нормативно-технічною документацією, оптимальним вимогам виробництва. Технологічні втрати обліковуються у складі виробничої собівартості.

Під простоем розуміється тимчасове вимушене призупинення роботи, унаслідок чого працівники підприємства не беруть участі у виробничому процесі. Розрізняються простої з внутрішніх та зовнішніх причин. Внутрішніми причинами простоїв вважаються різні виробничі негаразди (несвоєчасний або неякісний ремонт обладнання, несвоєчасне подання сировини й матеріалів, відсутність необхідного приладдя), а зовнішніми причинами — ненадходження від постачальників матеріалів, сировини, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива, відключення електроенергії

У бухгалтерському обліку втрати від простоїв обліковуватимуться таким чином:

- у тому випадку, якщо простої мають короткочасний характер і підприємство продовжує випуск продукції, оплату простоїв не з вини працівника (як одна з видів оплати за невідпрацьований час) у складі інших виплат, що створюють додатковий фонд заробітної плати виробничого персоналу, може бути віднесено до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- в умовах призупинення діяльності підприємства (його структурного підрозділу), коли продукція взагалі не випускається, витрати на оплату часу простою виробничих працівників віднести до складу собівартості продукції (тобто відобразити ці суми за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати») не можна через відсутність об'єкта витрат. У такому разі витрати на оплату простою персоналу основного і допоміжних виробництв потрібно списати на інші

витрати операційної діяльності.

Втрати від простой, спричинених стихійними лихами чи іншими надзвичайними випадками (повінь, ураган, крадіжка тощо), відносять до складу витрат від надзвичайних подій.

Важливою частиною обліку витрат виробничої собівартості є формування і розподіл загальногвиробничих витрат.

Під загальногвиробничими розуміють витрати по обслуговуванню виробництва й управлінню роботою цехів та інших підрозділів основних і допоміжного виробництва. До них належать зокрема змінні та постійні витрати (табл. 7.2.1).

Таблиця 7.2.1

*Змінні та постійні загальногвиробничі витрати*

Критерії щодо визначення витрат	Види загальногвиробничих витрат	
	Змінні загальногвиробничі витрати	Постійні загальногвиробничі витрати
1	2	3
Економічне розмежування (зміст)	Витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності (наприклад, витрати на погодинну оплату праці наладчиків виробничого обладнання з нарахуваннями; витрати на електроенергію, що споживається виробничим обладнанням)	Витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності (наприклад, витрати на оплату праці начальників цехів, що виробляють кілька видів продукції, головного механіка, головного інженера з нарахуваннями)
Порядок розподілу	Розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду	Розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. По суті, застосовується норма розподілу, але при цьому загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальногвиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину

1	2	3
Нерозподілена частина	Не утворюється, оскільки змінні витрати повністю розподіляються на собівартість	Може виникати при обсязі виробництва продукції, що є нижчим від нормальної потужності. Включається не до виробничої собівартості, а до складу собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до змін обсягу діяльності. Такі витрати наприкінці місяця списуються з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на дебет рахунка 23 «Виробництво».

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Такі витрати розподіляють між затратами на виробництво і собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг).

Розподілена сума загальновиробничих витрат списується з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на дебет рахунків:

- 23 «Виробництво» (в сумі, що відноситься до затрат виробництва);
- 90 «Собівартість реалізації» (в сумі, що відноситься до собівартості реалізованої продукції).

Загальновиробничі витрати, списані на рахунок виробництва, розподіляються між окремими об'єктами витрат (видами продукції, що виготовляються, роботами, послугами) пропорційно базі встановленій на підприємстві.

Від організації обліку виробничої собівартості, побудови системи калькулювання, обрання методів і способів віднесення накладних витрат до собівартості виробленої продукції залежить прийняття багатьох рішень: від рішення про вихід на ринок, установлення ціни на продукцію до рішення про припинення виробництва певного виду продукції.

### **7.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за змінними витратами**

Калькулювання за змінними (неповними) витратами – визначення виробничої собівартості одиниці створеної продукції (виконаних робіт, наданих послуг) за окремими структурними підрозділами та підприємством в цілому в загальній сумі та в розрізі окремих статей

витрат.

Система калькулювання об'єктів діяльності підприємства за змінними витратами має свої переваги і недоліки (рис. 7.3.1).

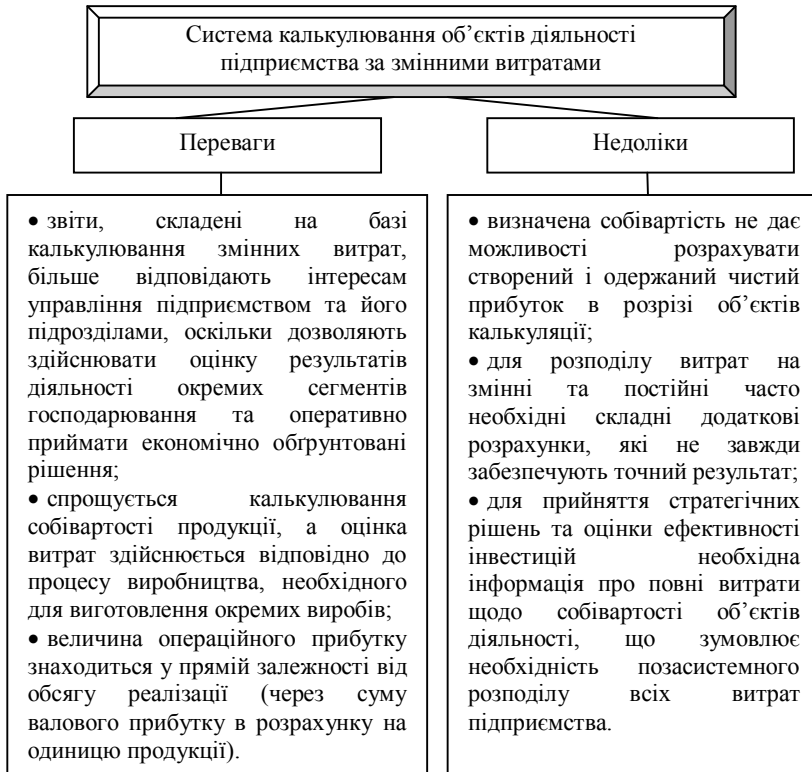


Рис. 7.3.1. Переваги і недоліки системи калькулювання об'єктів діяльності підприємства за змінними витратами

Виробнича собівартість дозволяє:

- здійснювати управління витратами на рівні структурних підрозділів підприємства;

- визначати валовий фінансовий результат за окремими об'єктами діяльності та рівень його використання для фінансування загальногосподарських витрат;

- моделювати рівень беззбиткової господарської діяльності та обсяг необхідного валового прибутку для підприємства.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) є одним із ключових показників, що є підґрунтям для прийняття управлінських рішень,

спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства і, як наслідок, посилення конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг).

Обчислення (калькулювання) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства здійснюється за наступною схемою:

1. Формують виробничі витрати та визначають обсяги господарської діяльності за центрами витрат;

2. Визначають витрати, які формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) звітного періоду;

3. Визначають витрати за об'єктами калькулювання та виробничу собівартість одиниці продукції (робіт, послуг).

За місцем виникнення виробничі поточні витрати формуються за окремими структурними підрозділами (службами, процесами) та об'єктами діяльності. Загальні виробничі витрати на продукцію (роботи, послуги) за об'єктами діяльності підприємства визначаються в основних, допоміжних та обслуговуючих структурних підрозділах, а також за рахунок непрямих виробничих витрат наявного браку у виробництві, витрат на управління виробництвом та витрат майбутніх періодів в частині поточної діяльності.

$$\text{ЗПВ} = \text{ВОВ} + \text{ВДВ} + \text{ВСО} + \text{ВУО} + \text{ЗВВ} + \text{ВВВ} + \text{ВМП}$$

де ЗПВ – загальні поточні виробничі витрати на створення об'єктів діяльності за місцями виникнення; ВОВ – витрати які формуються в основному виробничому підрозділі; ВДВ – витрати допоміжних підрозділів які формуються для об'єктів діяльності основного виробничого підрозділу; ВСО – витрати обслуговуючих підрозділів які формуються для об'єкта діяльності основного виробничого підрозділу; ВУО – непрямі витрати пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування необхідного для об'єкта діяльності основного виробничого підрозділу; ЗВВ – загальновиробничі витрати основного виробничого підрозділу в частині об'єкта діяльності; ВВВ – виробничі втрати щодо об'єкта основного виробничого підрозділу; ВМП – витрати майбутніх періодів в частині поточної діяльності при створенні об'єкта діяльності основного виробничого підрозділу.

Загальні виробничі витрати щодо об'єктів діяльності формуються на базі основного виробничого підрозділу який безпосередньо виготовляє продукцію, виконує роботи та надає послуги.

Визначення виробничих витрат допоміжних і обслуговуючих структурних підрозділів розпочинають з тих центрів витрат, які обслуговують найбільшу кількість інших структурних підрозділів.

Наприклад, на підприємстві, як правило, насамперед визначають та розподіляють витрати енергетичного цеху, призначення якого – трансформація та передача електроенергії кінцевим внутрішньозаводським споживачам.

За даними головного енергетика підприємство у звітному місяці використало (закупило в енергокомпаній) 390 тис. кВт/год. електроенергії

за ціною 1,50 грн. кВт/год. на суму 585 тис.грн. (390 x 1,5).

Одержана електроенергія була передана споживачам (іншим структурним підрозділам) за винятком втрат і внутрішнього споживання, які становили відповідно 30000 і 15000 кВт год. Кількість електроенергії, яку необхідно калькулювати і яка визначає витрати інших структурних підрозділів, становить:

$$390000 - 30000 - 15000 = 385500 \text{ кВт год.}$$

Калькуляцію собівартості електроенергії та визначення виробничих витрат її споживачів наведено в табл. 7.3.1.

Таблиця 7.3.1

*Калькуляція виробничої собівартості електроенергії в електроцеху підприємства (калькуляційна одиниця – 1 кВт/год. електроенергії)*

Статті витрат		Сума, грн.				
<i>1. Виробничі витрати електроцеху</i>						
Вартість придбаної електроенергії		585000				
Оплата праці працівників		21000				
Витрати на соціальні заходи		8000				
Амортизаційні відрахування		18000				
Загальновиробничі витрати:						
Послуги підрядних організацій із ремонту основних засобів		15000				
Послуги підрядних організацій з утримання основних засобів		9000				
Оплата праці працівників, зайнятих ремонтом і експлуатацією основних засобів		30000				
Витрати на соціальні заходи		12000				
Витрати на охорону праці та техніку безпеки		4000				
Оплата праці загальноцехового персоналу		20000				
Витрати на соціальні заходи		8000				
Малоцінні швидкозношувані предмети		2000				
Разом загальновиробничі витрати		100000				
Виробничі витрати електроцеху – всього, грн.		732000				
Кількість переданої електроенергії споживачам, кВт./ год.		385500 (390000 – 4500)				
Виробнича собівартість електроенергії 1 кВт. год., грн.коп.		1,8988				
<i>2. Розподіл витрат електроцеху</i>						
Розподіл електроенергії за цехами:	На технологічні потреби		На освітлення і вентиляцію		Всього	
	кількість, кВт/год.	сума, грн.	кількість, кВт/год.	сума, грн.	кількість, кВт/год.	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7
Ремонтно-механічний цех	36800	69876	2000	3798	38800	73674
Транспортний цех	31200	59242	-	-	31200	59242
Природоохоронні споруди	18000	34179	1720	3266	19720	37445
Цех № 1	48000	91142	2200	4178	50200	95320
Цех № 2	110000	208868	2720	5166	112720	214034

Продовження табл. 7.3.1

1	2	3	4	5	6	7
Цех № 3	60000	113929	1040	1975	61040	115904
Цех № 4	68000	129128	2000	3797	70000	132925
Адміністративні витрати	-	-	1820	3456	1820	3456
Разом	372000	706364	13500	25636	385500	732000

Якщо внутрішній економічний механізм підприємства передбачає формування витрат за плановими (нормативними) цінами, то витрати структурних підрозділів споживачів електроенергії (табл. 7.3.1) будуть формуватися за наступним розрахунком (табл. 7.3.2).

Таблиця 7.3.2

*Формування виробничих витрат структурних підрозділів підприємства від споживання електроенергії за плановими (нормативними) цінами*

1. Фактична ціна на електроенергію – 1,8988 грн.коп. за 1 кВт./год

2. Планова (нормативна) ціна на електроенергію – 1,7500 грн.коп. за 1 кВт./год.

Розподіл електроенергії за цехами	Вартість електроенергії, грн.					
	на технологічні потреби		на освітлення і вентиляцію		всього	
	витрати, грн.					
	вироб- ничі	відхилен- ня	вироб- ничі	відхи- лення	вироб- ничі	відхи- лення
Ремонтно-механічний цех	64400	5476	3500	298	67900	5774
Транспортний цех	54600	4642	-	-	54600	4642
Природоохоронні споруди	31500	2679	3010	256	34510	2935
Цех № 1	84000	7142	3850	328	87850	7470
Цех № 2	192500	16368	4760	406	197260	16774
Цех № 3	105000	8929	1820	155	106820	9084
Цех № 4	119000	10128	3500	297	122500	10425
Адміністративні витрати	-	-	3185	271	3185	271
Разом	651000	55364	23625	2011	674625	57375

Виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) споживачів електроенергії (табл. 7.3.2) будуть формувати витрати за планово (нормативною) ціною (наприклад, цех № 4 на технологічні потреби 119000 = 68000 x 1,75 : 100), а відхилення – собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) звітного періоду (наприклад, цех № 4 в частині технологічних потреб 10128 = 129128 – 119000).

Наступний приклад, формування та розподіл витрат розглянемо на даних ремонтно-механічного цеху. У цьому цеху застосовують позамавний метод калькулювання собівартості робіт для інших структурних підприємств. Відповідно і калькулювати кожне замовлення потрібно окремо. Дані про витрати на виконання окремих замовлень і

калькуляцію виробничої собівартості, які відповідають цим замовленням, наведено в табл. 7.3.3.

Таблиця 7.3.3

*Калькуляція виробничої собівартості окремих замовлень ремонтно-механічного цеху*

(грн.)

Статті витрат	Замовлення структурних підрозділів (цехів)				Разом
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	
<i>1. Прямі витрати</i>					
Матеріали та запчастини	20000	44427	25000	20000	109427
Електроенергія на технологічні потреби	19748	20358	13165	16605	69876
Амортизація	6000	3000	4000	5000	18000
Витрати на оплату праці працівників	12800	42000	16000	9200	80000
Витрати на соціальні заходи	5120	16800	6400	3680	32000
Разом прямих витрат	63668	126585	64565	54485	309303
<i>2. Загальновиробничі витрати</i>					
Статті витрат					Сума
Оплата праці працівників, зайнятих ремонтом і утриманням основних засобів цеху					20000
Витрати на соціальні заходи					8000
Послуги підрядних організацій з утримання основних засобів					11425
Оплата загальноцехового персоналу					25000
Витрати на соціальні заходи					10000
Електроенергія на освітлення та вентиляцію					3798
Витрати на охорону праці та техніку безпеки					2000
Малоцінні та швидкозношувані предмети					1000
Разом загальновиробничі витрати					81223
<i>3. Формування витрат за замовленнями структурних підрозділів</i>					
Витрати	цех № 1	цех № 2	цех № 3	цех № 4	Сума
Прямі	63668	126585	64565	54485	309303
Загальновиробничі	12992	42643	16250	9338	81223
Виробнича собівартість	76660	169228	80815	63823	390526

Розподіл загальновиробничих витрат ремонтно-механічного цеху між окремими замовленнями здійснюємо пропорційно до витрат на оплату праці основних працівників.

Усього витрат на оплату праці (грн.):

$$12800 + 42000 + 16000 + 9200 = 80000$$

Загальновиробничі витрати на 1 грн. оплати праці основних працівників становлять:

$$81223 : 80000 = 1,015 \text{ грн.}$$

Загальновиробничі витрати на виконання замовлення цеху № 1 будуть



становити:  $12800 \times 1,015 = 12992$  грн., а виробнича собівартість замовлення – 76660 грн. (63668+12992); цеху № 2 – відповідно 42643 грн. і 169228 грн.; цеху № 3 – 16250 грн. і 80815 грн.; цеху № 4 – 9338 грн. і 63823 грн..

Для потреб калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) загальновиробничі витрати поділяють на змінні і постійні:

$$ЗВС = ЗВЗ + ЗВП,$$

де ЗВС – загальновиробничі витрати структурного підрозділу; ЗВЗ – загальновиробничі змінні витрати; ЗВП – загальновиробничі постійні витрати.

Змінні витрати на управління структурним підрозділом в повному обсязі розподіляються на кожен об'єкт витрат.

Визначення постійних (незмінних, або майже не змінних) загальновиробничих витрат що формують виробничу собівартість об'єктів діяльності здійснюють за наступними розрахунками:

1. Визначають нормативний рівень постійних витрат на одиницю нормальної потужності:

$$НПВ = ПЗВ : НВП,$$

де НПВ – нормативний рівень постійних витрат на одиницю нормальної потужності; ПЗВ – постійні загальновиробничі витрати, які відповідають нормальній потужності; НВП – нормальна потужність структурного підрозділу.

2. Обчислюють фактичну величину постійної частини загальновиробничих витрат структурного підрозділу у звітному періоді:

$$ЗВП = ЗВС - ЗВЗ$$

3. Визначають фактичну потужність структурного підрозділу у звітному періоді за показниками облікової політики підприємства (людино-години, обсяги виробництва за цінами реалізації, машино-години)

4. Розраховують фактичну суму загальновиробничих постійних витрат для розділу за об'єктами витрат, виходячи із фактичної потужності структурного підрозділу у звітному періоді:

$$РПВ = ФПС \times НПВ,$$

де РПВ – загальновиробничі постійні витрати для розподілу за об'єктами витрат; ФПС – фактична потужність структурного підрозділу.

5. Визначають величину загальновиробничих нерозподілених постійних витрат звітного періоду:

$$НЗВ = ЗВП - РПВ,$$

де НЗВ – загальновиробничі постійні нерозподілені витрати.

Особливості визначення суми розподілених постійних загальновиробничих витрат для різних варіантів співвідношення фактичної і нормальної потужності структурних підрозділів та при різній питомій вазі постійної частини загальновиробничих витрат проілюструємо на прикладі в табл. 7.3.4. В якості вимірника нормальної потужності прийняті відпрацьовані людино-години.

В четвертому варіанті розрахунку всі загальновиробничі постійні витрати підлягають розподілу за об'єктами калькуляції, оскільки розрахункова сума

Таблиця 7.3.4

Методика визначення постійних загальновиробничих витрат для розподілу за об'єктами витрат

Показники	Варіанти			
	1	2	3	4
1. Нормальна потужність структурного підрозділу, людино-годин	10000	10000	10000	10000
2. Загальновиробничі витрати, які відповідають нормальній потужності, всього грн., (п. 2.1 + п. 2.2)	70000	70000	70000	70000
в тому числі:				
2.1. постійні витрати, грн.	20000	50000	20000	50000
2.2. змінні витрати, грн.	50000	20000	50000	20000
3. Фактична потужність структурного підрозділу у звітному періоді, людино-годин	8000	8000	10500	10500
4. Фактичні загальновиробничі витрати звітного періоду, всього, грн. (п. 4.1 + п. 4.2)	65000	65000	80000	80000
в тому числі:				
4.1. постійні витрати, грн.	17000	50000	55000	25000
4.2. змінні витрати, грн.	48000	15000	25000	55000
5. Норматив постійних витрат на одиницю нормальної потужності, грн. / людино-годину (п. 2.1 : п. 1)	2	5	2	5
6. Постійні загальновиробничі витрати для розподілу за об'єктами витрат, грн. (п. 3 x п. 5)	16000	40000	21000	25000
7. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати для віднесення на собівартість реалізованої продукції, грн. (п. 4.1 – п. 6)	1000	10000	34000	–

розподілених постійних загальновиробничих витрат (10500 грн. x 5 = 52500 грн.) перевищує фактичні постійні загальновиробничі витрати звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати структурного підрозділу, визначені для розподілу (табл. 7.3.5) та змінні загальновиробничі витрати розподіляють за об'єктами витрат.

Непрямі виробничі витрати на утримання та експлуатацію устаткування структурного підрозділу (центру відповідальності) можливо розподіляти за об'єктами калькуляції пропорційно фактичних машино-годин роботи устаткування з урахуванням коефіцієнтів нормативних витрат щодо обслуговування його окремих груп (табл. 7.3.6).

До виробничих витрат структурного підрозділу належать виробничі втрати: втрати від браку, технологічні втрати, оплата часу простоїв працівників.

Таблиця 7.3.5

*Розрахунок розподілу постійних загально виробничих витрат, визначених для розподілу та змінних загально виробничих витрат за об'єктами витрат*

Об'єкти витрат структурного підрозділу	База розподілу – пряма оплата праці		Постійні загально виробничі витрати, визначені для розподілу, грн.	Змінні загально виробничі витрати, грн.	Всього сума загально виробничих витрат, грн.
	сума, грн.	%			
Столи	50000	38,46	11538	17307	28845
Стільці	80000	61,54	18462	27693	46155
Разом	130000	100,00	30000	45000	75000

Таблиця 7.3.6

*Розподіл непрямих витрат на утримання та експлуатацію устаткування за об'єктами калькуляції*

Показники	Об'єкти калькуляції	
	столи	стільці
Непрямі витрати на утримання та експлуатацію устаткування, грн.	25000	
Відпрацьовано машино-годин за групами обладнання:		
1 група		
✓ фактично	100	150
✓ приведений коефіцієнт за розміром витрат	0,8	0,8
✓ коефіцієнто-машино-години	80	120
2 група		
✓ фактично	50	100
✓ приведений коефіцієнт за розміром витрат	1,2	1,2
✓ коефіцієнто-машино-години	60	120
3 група		
✓ фактично	70	30
✓ приведений коефіцієнт за розміром витрат	1,0	1,0
✓ коефіцієнто-машино-години	70	30
Разом коефіцієнто-машино-годин	210	270
Витрати на коефіцієнто-машино-годину, грн.	52,083	
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування за об'єктами калькуляції, грн.	10938	14062

Кожне підприємство в процесі своєї діяльності здійснює витрати які не можна відразу віднести до витрат конкретного звітного періоду. Виходячи з цього, існує необхідність розмежувати такі витрати між окремими місяцями або роками з метою їх правильного включення до витрат того ж іншого звітного періоду.

Окрему увагу треба приділити витратам майбутніх періодів, які пов'язані з підготовчими до виробництва роботами, а також, з освоєнням

виробництва нових видів продукції.

Під освоєнням виробництва розуміють комплекс заходів, спрямованих на випуск нових видів товарів, які планується реалізувати на споживчому ринку, а також забезпечення виробника необхідною технічною документацією, яка засвідчує відповідність якісних характеристик виробу державним стандартам і надає право підприємству виробляти та реалізувати продукцію.

Облік витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції здійснюється в розрізі відповідних статей калькуляції, на яких здійснюється облік витрат, зокрема на:

- витрати на проведення досліджень, пов'язаних з пошуком нових, до цього невідомих, матеріалів;
- проектування, конструювання, розроблення дизайну нового виробу;
- розроблення технологічного процесу виготовлення майбутнього виробу;
- виготовлення дослідного зразка;
- розроблення і оформлення нормативної бази (отримання державного стандарту і т. ін.).

Кожна з наведених статей є комплексною, тобто, до її складу можуть входити трудові витрати (заробітна плата), відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати (вартість сировини, напівфабрикатів, комплектуючих), а також вартість робіт і послуг, виконаних іншими суб'єктами підприємницької діяльності.

Аналітичний облік витрат на підготовку і освоєння виробництва здійснюється в розрізі конкретних видів продукції.

За фактом закінчення комплексу робіт, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, на підприємстві вирішується питання щодо списання зазначених витрат на собівартість нового виду продукції. Списання таких витрат може здійснюватися двома способами: 1) рівномірним; 2) за кошторисними ставками.

Спосіб рівномірного розподілу витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва рівними частинами протягом терміну їх списання, визначеного на підприємстві. Списання витрат на підготовку і освоєння виробництва при використанні рівномірного способу покажемо на прикладі 1.

*Приклад 1.* Витрати на підготовку та освоєння виробництва нового безалкогольного напою на ТОВ “Ікар” склали 54000 грн. Зазначені витрати було вирішено списати протягом 24 місяців. Виходячи з цього, сума, яка повинна буде кожного місяця списуватися з кредиту рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” у дебет рахунку 23 “Виробництво”, становитиме: 54000 грн. : 24 місяці = 2250 грн.

Розподіл витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції при використанні способу кошторисних ставок, передбачає

віднесення вказаних витрат на витрати виробництва пропорційно до кошторисної ставки, яка визначається діленням таких витрат на запланований випуск нового виду продукції. Списання витрат на підготовку і освоєння виробництва за умови використання кошторисних ставок показано на прикладі 2.

*Приклад 2.* Витрати на підготовку та освоєння виробництва нового безалкогольного напою на ТОВ “Ікар” склали 54000 грн. Плановий обсяг виробництва нового виду продукції, на собівартість якого передбачено списання вказаних витрат, становив за розрахунками 90000 пляшок. Виходячи з цього, списання витрат на підготовку і освоєння виробництва нового напою буде здійснюватися з кредиту рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” у дебет рахунку 23 “Виробництво” в розрахунок 60 копійок на кожну вироблену пляшку до закінчення списання зазначених витрат: 54000 грн.: 90000 пляшок = 0,60 грн.

Треба зазначити, що за умов, коли фактичний обсяг виробництва продукції відстає від запланованого, — на підприємстві може бути переглянута норма списання витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції у сторону її збільшення, виходячи з нового плану обсягу виробництва продукції.

Після формування витрат звітного періоду за об’єктами витрат структурного підрозділу обчислюють витрати, які визначають виробничу собівартість продукції, робіт, послуг. Для цього використовують витрати звітного періоду та результати здійснення оцінки залишків незавершеного виробництва на початок та кінець місяця в розрізі об’єктів обліку витрат і калькуляційних статей (табл. 7.3.7).

Таблиця 7.3.7

*Відомість обліку витрат на виготовлення столів в цеху*

*№ 1 за липень 2014 року*

*Калькуляційних одиниць – 300 штук*

*(грн.)*

Статті витрат	Залишок незавершеного виробництва на початок місяця	Витрати за місяць	Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця	Витрати виробничої собівартості
1	2	3	4	5
1. Сировина і матеріали	6200	50100	2400	53900
2. Комплектуючі вироби	-	4200	-	4200
3. Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств	-	7600	-	7600
4. Паливо і енергія на технологічні цілі	-	1200	-	1200

Продовження табл. 7.3.7

1	2	3	4	5
5. Допоміжні виробництва	-	4100	-	4100
6. Обслуговуючі виробництва	-	3700	-	3700
7. Основна оплата праці	1500	30700	1200	31000
8. Додаткова оплата праці	-	5400	-	5400
9. Відрахування на соціальні заходи	700	17090	500	17290
10. Витрати на утримання устаткування	-	2600	-	2600
11. Виробничі витрати	-	800	-	800
12. Загальновиробничі витрати	-	10800	-	10800
13. Інші виробничі витрати	-	1210	-	1210
14. Виробнича собівартість (сума рядків 1-13)	8400	139500	4100	143800

Таким чином, фактична виробнича собівартість 300 штук столів виготовлених в цеху №1 за липень 2014 року склала 143800 грн. Собівартість одного виготовленого стола склала 479,33 грн. (143800 : 300).

На підставі виконаних розрахунків здійснюють оприбуткування готової продукції та списання витрат з наданих робіт і послуг.

Незважаючи на те, що калькулювання виробничої собівартості — доволі творча процедура, що ґрунтується, в основному, на внутрішніх стандартах, нормах і правилах, розроблених підприємством самостійно, саме її дані є підставою для відображення в бухгалтерському обліку цілої низки економічних процесів (господарських операцій) — від запуску матеріалів у виробництво до визначення фінансового результату. А облік залишків незавершеного виробництва та готової продукції (матеріальна складова) має важливе значення також і для податкового обліку.

## **РОЗДІЛ 8. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ**

### **8.1. Склад і економічний механізм формування повних витрат**

#### **8.2. Організація обліку елементів повних витрат**

#### **8.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за повними витратами**

### **8.1. Склад і економічний механізм формування повних витрат**

Для управління підприємством необхідна інформація про всі зовнішні і внутрішні витрати які формують:

- повні витрати, що визнаються як зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу власниками);

- повні витрати пов'язані із споживанням ресурсів в процесі створення об'єктів господарської діяльності.

До витрат що виникають при зменшенні активів або власного капіталу належать:

- собівартість реалізації – виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг та фактична собівартість реалізованих товарів;

- балансова вартість проданої іноземної валюти – визначена вартість за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти;

- витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю – витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів;

- собівартість реалізованих виробничих запасів – балансова вартість реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;

- вартість сумнівних та безнадійних боргів – сума приросту нарахованого та списана безнадійна заборгованість в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів і щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено;

- втрати від операційної курсової різниці – втрати підприємств за активами й зобов'язаннями операційної діяльності на від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

- втрати від знецінення запасів – сума уцінки запасів;

- нестачі і втрати від псування цінностей – вартість нестач активів і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації винних яких не встановлено;

- визнані штрафи, пені, неустойки – суми визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів;

- фінансові витрати – суми визнаних витрат пов'язаних із

запозиченнями, крім віднесених на витрати з придбання

- втрати від участі в капіталі – від інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства спільну діяльність, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

- витрати від зміни вартості фінансових інструментів – зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій – балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

- втрати від зменшення корисності активів – сума, на яку балансова (залишкова) вартість активів перевищує суму його очікуваного відшкодування;

- втрати від неопераційних курсових різниць – втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій – сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій;

- втрати від ліквідації необоротних активів – сума залишкової вартості списаних необоротних активів та витрати пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж);

- надзвичайні витрати – втрати від стихійного лиха та техногенних катастроф і аварій;

- податок на прибуток – сума витрат з податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу;

- уцінка капіталу – сума уцінки основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інструментів в межах сум раніше проведених дооцінок;

- емісійні витрати – збиток від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу;

- витрати від використання резервного капіталу – прямі витрати пов'язані з використанням ресурсів за рахунок резервного капіталу;

- витрати від використання прибутку – прямі витрати пов'язані з використанням ресурсів за рахунок прибутку;

- витрати на погашення довгострокових зобов'язань – сума коштів використана на погашення довгострокових зобов'язань (позики, векселі, облігації, оренда);

- витрати на погашення поточних зобов'язань – сума коштів використана на погашення поточних зобов'язань (позики, векселі, постачальники, інші обов'язкові платежі);

- витрати на погашення податкових зобов'язань – зменшення доходу



за рахунок зобов'язань з податку на додану вартість;

- витрати, які не відносяться до фонду оплати праці – прямі витрати пов'язані з соціальними потребами персоналу підприємства.

При здійсненні господарської діяльності наведені витрати безпосередньо зменшують активи підприємства. Результатом витрат може бути надходження активів або зменшення фінансових ресурсів на рівновелику суму.

$$APB = АДВ - ВЗП + АНВ$$

де APB – активи підприємства за результатами здійснення витрат; АДВ – активи підприємства до здійснення витрат; ВЗП – здійснені витрати підприємства; АНВ – активи які одержані підприємством в результаті здійснення витрат.

До повних витрат пов'язаних із створенням та передачею покупцям об'єктів діяльності підприємства відносять витрати які цілком обґрунтовано необхідні для власного створення об'єктів діяльності. Повні витрати, що формуються при власному створенні об'єктів діяльності виникають за рахунок витрат виробництва в основних, допоміжних і обслуговуючих підрозділах, витрат на утримання експлуатацію універсальних основних засобів, витрат на управління структурними підрозділами, адміністративних витрат, витрат на збут, фінансових витрат та інших витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на створення власних об'єктів діяльності.

$$ПВС = ВВС + АВП + ВЗО + ФВП + ІВП;$$

$$ВВС = ВВО + ВУС;$$

$$ВВО = ПВВ + ВУО + ВДС + ВОС$$

де ПВС – повні внутрішні витрати на створення і передачу покупцям об'єктів діяльності; ВВС – виробничі витрати, що формують виробничу собівартість створених об'єктів діяльності; ВВО – витрати в процесі виробництва об'єктів діяльності підприємства; ВУС – витрати на управління структурними підрозділами підприємства; ПВВ – прямі витрати в процесі виробництва на об'єкти витрат; ВУО – витрати на утримання і експлуатацію універсальних основних засобів; ВДС – витрати допоміжних структурних підрозділів; ВОС – витрати обслуговуючих структурних підрозділів; АВП – адміністративні витрати підприємства; ВЗО – витрати на збут об'єктів діяльності; ФВП – фінансові витрати підприємства; ІВП – інші витрати.

Виробничі витрати (прямі і непрямі) формуються в процесі виробництва і забезпечують безпосереднє створення об'єктів діяльності.

Загально виробничі витрати пов'язані з управлінням структурними підрозділами, що забезпечують виробництво об'єктів діяльності.

Адміністративні витрати забезпечують загальногосподарське управління підприємством в сфері операційної, інвестиційної і фінансової діяльності виробничих та невиробничих господарських операцій.

Витрати на збут забезпечують пошук покупців, доведення до них

об'єктів діяльності, одержання доходів, визначення необхідного асортименту готової продукції, робіт, послуг, товарів.

Фінансові витрати пов'язані із запозиченнями, які безпосередньо необхідні для забезпечення процесу створення об'єктів діяльності.

Інші витрати невиробничого характеру мають непрямий зв'язок з процесом створення об'єктів діяльності через задоволення соціальних потреб працівників (утримання житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення).

Витрати, які безпосередньо забезпечують створення певних об'єктів діяльності підприємства включаються до його виробничих витрат для формування виробничої собівартості. Витрати, які не мають прямого відношення до створення певних об'єктів діяльності підприємства, розподіляються пропорційно між об'єктами для формування повних витрат та розрахунку повної собівартості.

$$ПВС = ВВС + ВНВ$$

де ВНВ – витрати які не мають прямого відношення до створення об'єктів діяльності для покупців.

При формуванні повних витрат пов'язаних із використанням ресурсів для створення об'єктів господарської діяльності відбуваються наступні зміни щодо активів і фінансових ресурсів:

- використання запасів переміщує на рівноважну суму окремі види активів та змінює їх структуру, загальна сума активів не змінюється;

$$ВВЗ = ВМС,$$

де ВВЗ – вартість використаних запасів, робіт, послуг для створення об'єктів діяльності; ВМС – витрати матеріальних та прирівняних до них ресурсів в повній собівартості створених об'єктів діяльності;

- використання робочої сили збільшує активи в частині створених об'єктів діяльності і фінансові ресурси (заборгованість з оплати праці і соціальних зобов'язань), а при їх оплаті зменшує активи (грошові кошти) на рівновелику суму.

$$ВВР = ЗОС = ВАЗ = ВРС,$$

де ВВР – вартість використаної робочої сили для створення об'єктів діяльності; ЗОС – заборгованість з оплати праці (доходів працівників) і соціальних зобов'язань пов'язаних з використанням робочої сили; ВАЗ – вартість використаних активів для погашення заборгованості з оплати праці і соціальних зобов'язань; ВРС – витрати на робочу силу в повній собівартості створених об'єктів діяльності;

- використання необоротних активів збільшує активи в частині створених об'єктів діяльності та зменшує їх балансову (залишкову вартість) на рівновелику суму розподіленої амортизаційної вартості.

$$ВВН = РАВ = ВВА,$$

де ВВН – вартість спожитих необоротних активів, що

використовувались для створення об'єктів діяльності; РАВ – розподілена амортизаційна вартість необоротних активів, що забезпечували процес створення об'єктів діяльності; ВВА – витрати від використання необоротних активів в повній собівартості створених об'єктів діяльності.

Об'єкти діяльності підприємства характеризуються операційною та інвестиційною сферами. Витрати на операційні об'єкти діяльності формують повну собівартість продукції, робіт, послуг, товарів, незавершеного виробництва.

Витрати на інвестиційні об'єкти діяльності формують повну собівартість капітальних вкладень в необоротні активи.

Повні витрати на створення і передачу покупцям об'єктів діяльності забезпечують формування доходів підприємству.

$$\text{ДПО} = \text{ДЗП} = \text{АПН} = \text{ПВО} + \text{СПП(СЗП)},$$

де ДПО – доход підприємства від реалізації створених об'єктів діяльності; ДЗП – дебіторська заборгованість за реалізовані об'єкти діяльності; АПН – активи які одержує підприємство від реалізації об'єктів діяльності покупцям; ПВО – повні витрати на створення і передачу покупцям об'єктів діяльності; СПП – створений підприємством прибуток або СЗП – збиток від реалізації об'єктів діяльності покупцям.

Формування повних витрат щодо створених і реалізованих об'єктів діяльності дозволяє створити ефективну комплексну систему управління витратами за видами діяльності (виробництво, управління, збут, соціальна діяльність).

## 8.2. Організація обліку елементів повних витрат

Організація обліку елементів повних витрат щодо створених та реалізованих об'єктів діяльності підприємства здійснюються на бухгалтерських рахунках 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 97 «Інші витрати».

Основними характерними особливостями формування повних витрат є велика кількість центрів відповідальності на рівні виробництва, управління, збуту і обслуговування діяльності.

На рівні виробництва витрати поділяють за функціональним призначенням на:

- прями витрати за об'єктом обліку витрат основного виробництва, якщо об'єктом калькулювання є один об'єкт або математично розподілені витрати об'єкта обліку за умови двох і більше калькуляційних об'єктів;
- розподілені витрати пов'язані з утриманням і експлуатацією універсальних основних засобів, що використовуються при створенні

декількох об'єктів калькуляції;

- розподілена вартість калькуляційних одиниць продукції, робіт, послуг виробничих, допоміжних і обслуговуючих структурних підрозділів використаних за об'єктом витрат для створення декількох об'єктів калькуляції.

На рівні забезпечення управління процесом створення об'єктів діяльності формуються розподілені витрати на управління структурними підрозділами між його об'єктами витрат і об'єктами калькулювання.

Витрати на рівні виробництва і управління виробництвом формують виробничі витрати для розрахунку виробничої собівартості за змінними витратами.

На рівні управління процесом господарської діяльності підприємства формуються адміністративні витрати, які не відносяться до виробничої собівартості, але вони можуть бути розподілені поза рахунками бухгалтерського обліку між об'єктами витрат і об'єктами калькулювання.

Сума визнаних адміністративних витрат відображається за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати». До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На рівні забезпечення процесу збуту об'єктів діяльності підприємства формуються витрати на збут, які не відносяться до виробничої собівартості, але вони можуть бути розподілені поза рахунками бухгалтерського обліку між об'єктами калькулювання.

Сума визначених витрат на збут відображається за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут». До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

З розвитком ринкових відносин підприємства приділяють значну увагу соціальним складовим трудових відносин, утримуючи на балансі різні об'єкти соціальної інфраструктури некомерційного характеру, до яких належать заклади підвищення кваліфікації, установи охорони здоров'я, фізкультури та спорту, соціального забезпечення.

В процесі діяльності соціальних об'єктів виникають витрати не виробничого характеру, які не мають безпосереднього відношення до виробничої собівартості, але формують повні витрати підприємства, що

покриваються доходами одержаними від реалізації створеної продукції, робіт, послуг, товарів.

Для узагальнення витрат на утримання невиробничої сфери використовують рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Облік господарських операцій здійснюють в розрізі аналітичних рахунків щодо кожного об'єкта невиробничої сфери.

На рівні забезпечення господарської діяльності запозиченнями формуються фінансові витрати, які не були введені до виробничої собівартості, але вони можуть бути розподілені поза рахунками бухгалтерського обліку за об'єктами калькулювання підприємства.

Облік витрат фінансової діяльності ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати», який є активним, призначений для обліку господарських процесів та витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків, випуском, триманням і обігом цінних паперів та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу.

В обліку формування повних витрат поєднуються (змішуються) виробничі витрати і витрати на утримання підприємства які виникають в процесі господарської діяльності.

### **8.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за повними витратами**

Під калькулюванням собівартості продукції, робіт, послуг, товарів за новими витратами треба розуміти те, що в собівартість включаються всі витрати що мають як безпосереднє, так і непряме відношення до створення об'єктів діяльності.

Система калькулювання собівартості об'єктів діяльності підприємства за повними витратами має свої переваги і недоліки (рис. 8.3.1).

Для формування повної собівартості об'єктів діяльності підприємства складаються наступні розрахунки:

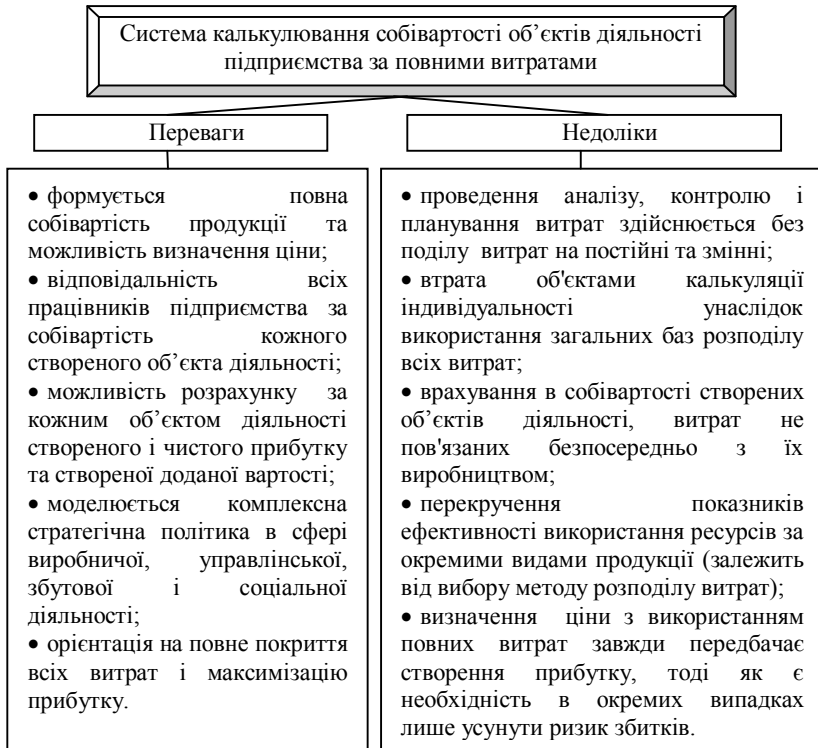
1. Розрахунок виробничих витрат за об'єктами і статтями витрат підприємства відповідно до рахунків 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати».

$$ВВС = ВВО + ВЗУ,$$

де ВВС – виробничі витрати собівартості; ВВО – витрати виробництва об'єктів діяльності; ВЗУ – витрати на загальновиробниче управління.

2. Визначають витрати для формування повної собівартості об'єктів діяльності підприємства, які справедливо співвідносяться з виробництвом і реалізацією, але не включені до їх виробничої собівартості (адміністративні витрати, витрати на збут, фінансові витрати, витрати пов'язані з соціальним забезпеченням персоналу)

$$ВПС = АВП + ВЗП + ФВП + ВСЗ;$$



*Рис. 8.3.1. Переваги та недоліки системи калькулювання об'єктів діяльності підприємства за повними витратами*

$$ПВС = ВВС + ВПС,$$

де ВПС – звичайні витрати, які справедливо співвідносяться з виробництвом і реалізацією об'єктів діяльності, але не включені до їх виробничої собівартості; АВП – адміністративні витрати; ВЗП – витрати на збут; ФВП – фінансові витрати; ВСЗ – витрати на соціальне забезпечення.

3. Здійснюється розподіл витрат для формування повної собівартості, які можливо прямо віднести на об'єкт витрат і які неможливо прямо віднести на певні об'єкти діяльності.

$$ВПС = ВПП + ВПН,$$

де ВПП – витрати, які можливо прямо віднести до об'єктів витрат; ВПН – витрати, які неможливо прямо віднести до об'єктів витрат.

4. Визначають базу розподілу витрат, які не можна відразу ж віднести на об'єкт обліку витрат. Вибір бази розподілу є надзвичайно важливою

процедурою, оскільки від неї залежить прибуток від того чи іншого об'єкту діяльності, а, отже, й перспектива цієї діяльності. Це можуть бути показники обсягів виробництва за цінами реалізації, виробничі витрати та окремі елементи господарської діяльності щодо показників роботи та витрат ресурсів.

Витрати, які відразу не можна віднести на об'єкт обліку витрат співвідносять з ним за даними первинних документів.

5. Обчислюють показники загальної бази для розподілу витрат, які не можна відразу ж віднести на об'єкт обліку витрат.

6. Розраховують частку бази для розподілу за об'єктом витрат в загальній базі:

$$\text{ЧБО} = \text{БРО} : \text{ЗБР},$$

де ЧБО – частка бази розподілу за об'єктом витрат; БРО – база розподілу за об'єктом витрат; ЗБР – загальна база розподілу по підприємству.

7. Визначають суму витрат, які не можна було прямо віднести на об'єкт витрат, як добуток від множення частки розподілу за об'єктом витрат на загальну суму витрат для формування повної собівартості.

$$\text{ВНП} = \text{ЧБО} \times \text{ЗВП},$$

де ВНП – витрати для формування повної собівартості, які не можна було прямо віднести на об'єкт обліку витрат; ЗВП – загальна сума витрат, яка визначена для формування повної собівартості.

8. Визначають витрати повної собівартості за об'єктом обліку витрат.

$$\text{ПВО} = \text{ВВО} + \text{ВПО} + \text{ВНП},$$

де ПВО – повні витрати за об'єктом обліку витрат; ВВО – виробничі витрати за об'єктом обліку витрат; ВПО – витрати за об'єктом обліку витрат для формування повної собівартості, які можна прямо віднести на об'єкт витрат.

9. Здійснюють калькулювання одиниці створених об'єктів діяльності на підприємстві за об'єктом повних витрат.

$$\text{СОО} = \text{ПВО} : \text{КСО},$$

де СОО – собівартість одиниці створених об'єктів діяльності на підприємстві; КСО – кількість створених об'єктів діяльності за об'єктом витрат.

Зразок калькуляції за повними витратами подано в табл. 8.3.1.

Облік витрат і калькулювання за повною собівартістю належить до калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, товарів за видами діяльності (система АВС). Ця система пов'язана з управлінням окремими господарськими операціями за видами діяльності.

Сутність калькулювання за системою АВС наведена на рис. 8.3.2.

Система АВС ґрунтується на припущенні, що діяльність споживає ресурси, а об'єкти діяльності споживають безпосередньо діяльність (рис. 8.3.3).

Таблиця 8.3.1

Форма калькулювання собівартості об'єктів діяльності підприємства за повними витратами та розрахунку ціни

(грн.)

№ п/п	Статті калькуляції	Витрати виробничої собівартості	Витрати, що формують повну собівартість		Витрати повної собівартості
			прямі	непрямі	
1	2	3	4	5	6
1	Сировина і матеріали	57200	-	-	57200
2	Комплектуючі вироби	21406	-	-	21406
3	Паливо й енергія на технологічні потреби	7984	-	-	7984
4	Основна оплата праці	11516	-	-	11516
5	Додаткова оплата праці	5912	-	-	5912
6	Відрахування на соціальні заходи	7310	-	-	7310
7	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	4529	-	-	4529
8	Загальновиробничі витрати	7911	-	-	7911
9	Інші виробничі витрати	1218	-	-	1218
10	Витрати виробничої собівартості (сума ряд. 1-9)	124986	-	-	124986
11	Кількість створених об'єктів діяльності - столів, од.	186	x	x	186
12	Виробнича собівартість 1 стола (ряд. 10 : ряд. 11)	671,97	-	-	671,97
13	Адміністративні витрати	-	625	9163	9788
14	Витрати на збуг	-	4524	1939	6463
15	Фінансові витрати	-	2071	589	2660
16	Витрати на соціальне забезпечення	-	-	4017	4017
17	Витрати які не включені до виробничої собівартості (сума ряд. 13-16)	-	7220	15708	22928
18	Витрати повної собівартості (сума ряд. 10, 17)	124986	7220	15708	147914
19	Повна собівартість 1 стола (ряд. 18 : ряд. 11)	-	-	-	795,24
20	Створений прибуток на 1 стіл	-	-	-	305,00
21	Ціна підприємства (ряд. 19 + ряд. 20)	-	-	-	1100,24



Продовження табл. 8.3.1

1	2	3	4	5	6
22	Податкове зобов'язання за 1 стіл (ПДВ)	-	-	-	220,00
23	Ціна для покупців за 1 стіл (ряд. 21 + ряд. 22)	-	-	-	1320,24

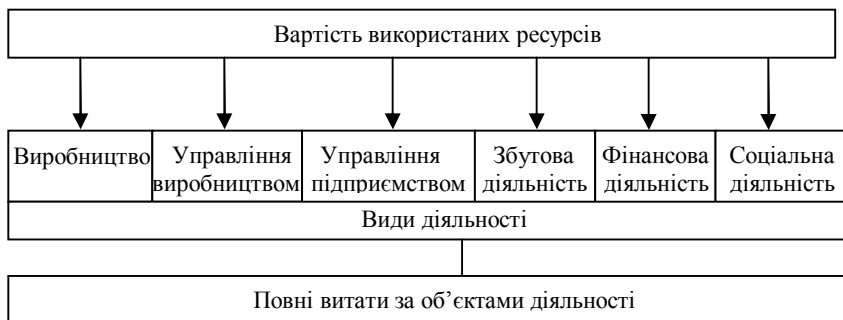


Рис. 8.3.2. Рух витрат до об'єктів діяльності в системі ABC



Рис. 8.3.3. Процес калькулювання собівартості на основі видів діяльності підприємства (система ABC)

В системі ABC витрати простежують до видів діяльності (операцій), а потім до об'єктів витрат. Управління видами діяльності дає більші можливості для формування чинників в системі прийняття управлінських рішень. Узагальнене уявлення про чинники і результати використання системи ABC в управлінні підприємством можна отримати з табл. 8.3.2.

Таблиця 8.3.2

*Характеристика системи ABC як стратегічного інструменту управління діяльністю підприємства*

Чинники системи	Результати
Спостереження витрат	На рівні калькуляційної одиниці за видами діяльності
Методи віднесення витрат	Домінування спостереження за витратами
Підхід до калькулювання	Широкий і гнучкий
Спрямованість управління	Управління за видами діяльності
Обсяги інформації про діяльність	Детальна інформація
Мета управління	Максимізація результатів діяльності підприємства в цілому
Склад показників діяльності	Комплексна система показників

Таким чином, управлінський облік формування повних витрат на основі діяльності пропонує істотні вигоди: точність повноти калькулювання собівартості, вдосконалений процес прийняття рішень, посилені можливості для стратегічного планування й здатність ефективніше здійснювати управління витратами.

## **РОЗДІЛ 9. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ**

**9.1. *Поняття та економічний механізм розрахунку нормативних витрат***

**9.2. *Організація обліку за нормативними витратами***

**9.3. *Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за нормативними витратами***

### **9.1. Поняття та економічний механізм розрахунку нормативних витрат**

Своєчасний вплив на рівень витрат можливий за такої організації обліку, коли причини змін витрат, допущення перевитрат і отримання економії ресурсів розкриваються не тільки наступним вивченням звітних показників, а й щоденно в процесі господарської діяльності на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод обліку і калькулювання витрат.

Важливе завдання обліку за нормативними витратами це своєчасне попередження нераціонального використання природних, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, котрий дає змогу розкривати невраховані при плануванні та в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок).

Нормативний метод обліку витрат, а отже, й система обліку і калькулювання за нормативними витратами ґрунтуються на:

- нормуванні витрат і обов'язковому складанні нормативних калькуляцій щодо кожного об'єкту діяльності підприємства;
- систематичному виявленні відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат ресурсів;
- періодичному внесенні змін у встановлені норми;
- калькулюванні фактичної собівартості об'єктів діяльності враховуючи їх нормативну собівартість та відхилення від норм;
- аналізі відхилень за причинами і відповідальними особами.

Важливим елементом організації облікового процесу за нормативними витратами є формування норм витрачання ресурсів на створення об'єктів діяльності. Норму можна розглядати як встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.

Норми витрат – це заздалегідь встановлені технічно обґрунтовані розрахункові величини витрат робочого часу, матеріальних і грошових ресурсів, які необхідні для створення об'єктів діяльності підприємства.

Норми витрат відображають технічний і організаційний рівень розвитку підприємства, впливають на його економіку й на кінцевий результат господарської діяльності.

Відхилення від норм показують, як дотримуються технологічні процеси на підприємстві і норми витрат ресурсів. Ці відхилення ділять на позитивні, такі, що означають економію у витратах, і негативні, такі, що викликають їх збільшення.

Формування норм витрат ведеться за основними калькуляційними статтями (елементами) витрат (матеріальні та прирівняні до них витрати, вартість робочої сили, амортизаційна вартість неспоживного майна).

Метод розробки норм залежить від мети, яку підприємство прагне досягти (розширення ринків збуту, впровадження нових технологій, випуск нових видів продукції). Отже, розробка норм може бути зорієнтована на досягнення нормативів діяльності підприємства або на досягнення конкретних цілей.

Залежно від вимог, які висувалися до норм, їх поділяють на такі основні види: базові, ідеальні та досяжні.

До базових належать нормативи, які не змінюються протягом тривалого періоду. Хоча базові нормативи не враховують змін зовнішнього середовища, однак, на їх основі можна простежити тенденції, що відбудуться в перспективі.

Ідеальні нормативи розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від зупинок обладнання, технологічні відходи). Ідеальних норм практично неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних витрат.

Досяжні норми розробляються з урахуванням нормальних умов функціонування підприємства та включають поправку на природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок та інші витрати залежно від специфіки технологій та організації виробництва. Такі норми реально досяжні, а виявлені на їх основі негативні відхилення свідчать про низький рівень ефективності діяльності.

Норма витрат виробничих запасів являє собою гранично допустиму величину їх використання (споживання) на виготовлення продукції в умовах конкретного виробництва з урахуванням необхідності застосування найпрогресивнішої технології та сировини (матеріалів) найвищого ґатунку. Вона має власну структуру, тобто співвідношення окремих елементів, які у своїй сукупності утворюють загальну величину витрат певного виду виробничих запасів на одиницю виготовленої продукції. Для більшості виробничих запасів норма витрат (НВВ) складається:

$$\text{НВВ} = \text{ВКМ} + \text{ТВМ} + \text{ВІМ},$$

де НВВ – норма витрат виробничих запасів на одиницю створених об'єктів діяльності; ВКМ – корисна або чиста витрата матеріалу; ТВМ –

технологічні відходи і втрати; ВІМ – інші організаційно-технологічні відходи і втрати, що виникають у процесі транспортування та зберігання. Якість норми витрат тим вища, чим менші в її складі неминучі технологічні та інші відходи і втрати сировини (матеріалів).

Розрахунок витрат сировини, матеріалів, покупних і комплектуючих виробів, напівфабрикатів, технологічного палива й енергії за нормами складається на основі даних про обсяг створення окремих об'єктів діяльності і технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних ресурсів на одиницю об'єктів діяльності (норм виходу чи видобутку продукції з вихідної сировини).

$$ОВЗ = КСО \times НВВ,$$

де ОВЗ – обсяг витрат виробничих запасів за нормами в натуральних одиницях виміру за об'єктом витрат; КСО – кількість створених об'єктів діяльності; НВВ – норми витрат виробничих запасів на одиницю створених об'єктів діяльності в натуральних одиницях виміру.

На основі натуральних норм витрат і цін на виробничі запаси, що споживаються, визначаються норми витрат у вартісному виразі.

$$ВВЗ = ОВЗ \times ЦВЗ,$$

де ВВЗ – вартість виробничих запасів за нормами; ЦВЗ – ціни на виробничі запаси для визначення витрат за нормами у вартісному виразі.

У практиці господарювання використовують три основні методи нормування витрат виробничих запасів: аналітичний, дослідний, звітний. Найбільш прогресивним вважається аналітичний метод, що базується на глибокому аналізі та техніко-економічному обґрунтуванні усіх елементів норми з використанням найновіших досягнень техніки і технології виробництва. *Дослідний метод* зводиться до визначення норм витрат шляхом проведення низки дослідів і досліджень. Суть *звітнього методу* нормування полягає у встановленні норм витрат, виходячи зі звітних даних про фактичне витрачання ресурсів за минулі роки та очікуваного (можливого) деякого зниження норм у наступні роки.

Нормативні витрати що формують вартість робочої сили при створенні об'єктів діяльності підприємства гарантуються нормативним фондом споживання.

Створений на підприємстві фонд споживання складається з фонду оплати праці, обов'язкових платежів на соціальні заходи та додаткових доходів працівників, які не входять до складу фонду оплати праці.

$$ФСП = ФОП + ОПП + ДДП$$

$$ФОП = ФОО + ФДО + ФІЗ + ЗВП$$

де ФСП – фонд споживання підприємства на нормативний обсяг господарської діяльності; ФОП – фонд оплати праці; ОПП – обов'язкові платежі підприємства на соціальні заходи (норми відрахувань щодо єдиного соціального внеску визначаються відповідно до діючого законодавства); ДДП – додаткові доходи працівників, які не входять до

складу фонду оплати праці; ФОО – фонд основної оплати праці; ФДО – фонд додаткової оплати праці; ФІЗ – фонд інших заохочувальних та компенсаційних виплат; РВП – резерв відпусток та інших забезпечень працівників (норми відрахувань визначаються на підприємстві).

Методика нарахування оплати праці працівникам підприємства залежить від її виду, форми і системи (рис. 9.1.1.).

Складові фонду споживання використовуються для визначення нормативних розцінок за переліком робіт необхідних для створення об'єктів діяльності підприємства.

$$РОО = ФОО : НОГ; \quad РДО = ФДО : НОГ; \quad РЗК = ФІЗ : НОГ$$

де РОО – розцінки основної оплати праці; РДО – розцінки додаткової оплати праці; РЗК – розцінки на заохочувальні і компенсаційні виплати; НОГ – нормативний обсяг господарської діяльності при створенні об'єктів діяльності.

Конкретні витрати на робочу силу необхідну для створення об'єктів діяльності підприємства визначаються шляхом множення розцінок на нормативний обсяг господарської діяльності.

$$ВРС = (РОО \times НОО) + (РДО \times НОД) + (РЗК \times НОЗ) + (НВС \times БРС) + (НВЗ \times БРВ)$$

де ВРС – витрати на робочу силу для створення об'єктів діяльності; НОО – нормативні обсяги господарської діяльності при створенні об'єктів з основною оплатою праці; НОД – нормативні обсяги господарської діяльності при створенні об'єктів з додатковою оплатою праці; НОЗ – нормативні обсяги господарської діяльності де передбачені заохочувальні і компенсаційні виплати; НВС – нормативи відрахувань на соціальні витрати; БРС – база для розрахунку соціальних витрат; НВЗ – нормативи для відрахування в резерв відпусток та інших забезпечень; БРВ – база для розрахунку резерву відпусток та інших забезпечень.

Норми праці для розрахунку вартості робочої сили визначають у вигляді норм виробітку, норм часу, норм обслуговування та норм (нормативів) чисельності працівників.

Нормативи праці – це розрахункові значення (розмір) витрат праці (часу) на виконання окремих елементів (комплексів) робіт, обслуговування одиниці обладнання, робочого місця, бригади, структурного підрозділу тощо, а також чисельність працівників, необхідних для виконання виробничих, управлінських функцій або обсягу робіт, прийнятого за одиницю виміру, в залежності від конкретних організаційно-технічних умов та факторів виробництва.

Норма виробітку – це встановлений обсяг роботи (кількість одиниць продукції), який працівник чи група працівників відповідної кваліфікації повинні виконати (виготовити, перевезти) за одиницю робочого часу в певних організаційно-технічних умовах:

$$НВГ = 1 (60) : ТЧО \text{ або } НВЗ = ТЗГ : ТЧО,$$

де НВГ – норма виробітку за годину; НВЗ – норма виробітку за зміну;.

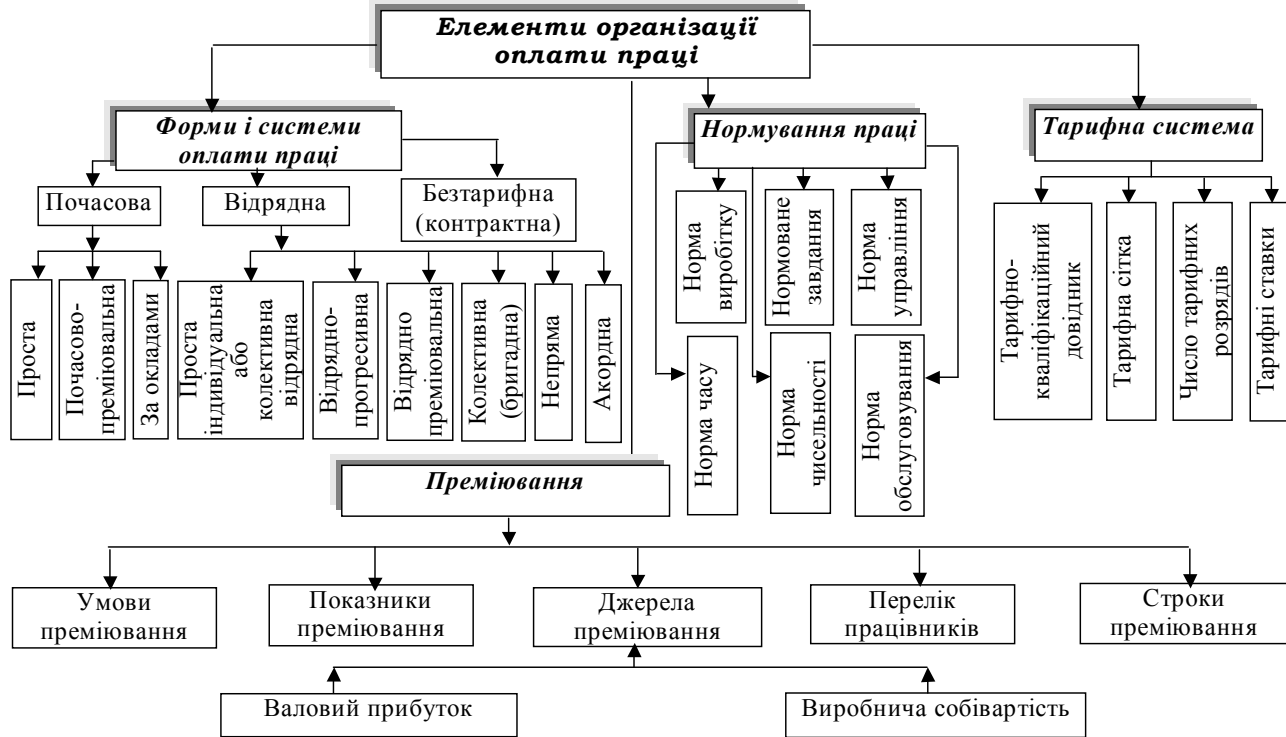


Рис. 9.1.1. Організація оплати праці на підприємстві

1(60) – 1 година (60 хвилин); ТЗГ – тривалість зміни, год.; ТЧО – норма часу (год., хв.) на одиницю виробітку створених об'єктів діяльності.

Норма часу – це розмір витрат робочого часу, встановлений для виконання одиниці роботи працівником або групою працівників (наприклад, бригадою) відповідної кваліфікації в певних організаційно-технічних умовах:

$$ТЧО = ТОЧ + ТОР + ТВО,$$

де ТЧО – норма часу; ТОЧ – оперативний час; ТОР – час на обслуговування робочого місця; ТВО – час на відпочинок і особисті потреби.

Норма обслуговування – це кількість виробничих об'єктів (одиниць обладнання, робочих місць, об'єктів тощо), які працівник чи група працівників (наприклад, бригада) певної кваліфікації повинні обслужити протягом одиниці робочого часу в певних організаційно-технічних умовах, норми обслуговування призначаються для нормування праці працівників, зайнятих обслуговуванням устаткування, виробничої площі, робочих місць тощо.

Різновидом норм обслуговування є норма управління, що визначає чисельність працівників, підпорядкованих одному керівникові.

Нормативи чисельності – це встановлена чисельність робітників певного професійно-кваліфікаційного складу, необхідна для виконання конкретних виробничих, управлінських функцій або обсягів робіт. За нормами (нормативами) чисельності визначаються також витрати праці за професіями, спеціальностями, групами або видами робіт, окремими функціями, в цілому по підприємству або цеху, його структурному підрозділу.

З метою підвищення ефективності праці працівників, з погодинною оплатою їм встановлюються нормовані завдання на основі зазначених вище видів норм праці.

Нормоване завдання – це встановлений обсяг роботи, який працівник або група працівників (наприклад, бригада) повинні виконати за робочу зміну, робочий місяць (відповідно змінне та місячне нормоване завдання) або за іншу одиницю робочого часу при погодинно оплачуваних роботах.

Виконання нормативів праці і обсягів господарських операцій за технологічним процесом забезпечує одержання працівниками доходу за нормативними розцінками, а перевиконання норм дає право на винагороду понад нормативні розцінки.

Визначення нормативних витрат підприємства пов'язаних з використанням необоротних активів, здійснюють шляхом розрахунку амортизації, тобто розподілу вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Нормативне господарство підприємства складається із комплексу норм, нормативів, кошторисів і планових завдань, які розробляються, виходячи з оптимальних умов виробничої діяльності, і призначені для планування, контролю, обліку і аналізу. Норми (натуральні і вартісні)



повинні бути систематизовані по виробках, їх частинах, застосовності в різних виробках, місцях використання ресурсів, статтях витрат. Кількість угруповань при цьому може бути досить значною, оскільки виникає необхідність комбінації групувальних ознак для отримання різних показників.

Наприклад, норми витрат матеріалів передбачають натуральні витрати сировини і основних матеріалів на кожний виріб або напівфабрикат, облікові ціни матеріалів, їх вартість в облікових цінах; таблиці можливої заміни одних матеріалів іншими, співвідношення замін в натуральному і вартісному вимірі; норми витрат деталей (напівфабрикатів) на один виріб (застосовуваність деталей, вузлів); норми виходу напівфабрикатів або продукції із сировини і основних матеріалів по місцях витрат в процесі обробки.

Для вдосконалення та систематизації обліку змін норм на підприємствах розробляються класифікатори причин змін норм, які можна згрупувати за такими напрямками:

- удосконалення системи управління та організації виробництва;
- удосконалення засобів праці;
- удосконалення використання предметів праці;
- підвищення якості продукції;
- впровадження прогресивних технологій та автоматизації виробництва.

Така деталізація норм з метою всебічного охоплення ними витрачання і використання ресурсів дозволяє визначити систему вихідних нормативів даних, тобто склад нормативного господарства підприємства. Правильно організоване нормативне господарство – могутній важіль управління виробництвом. Він сприяє підвищенню технічного і організаційного рівня підприємства, вишукуванню резервів підвищення ефективності виробництва.

## **9.2. Організація обліку за нормативними витратами**

Основним завданням нормативної системи обліку витрат є контроль за витратами шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними за кожним об'єктом витрат, центром відповідальності, об'єктом калькулювання і калькуляційною статтею.

Власне, наявність і характер відхилень дає змогу управляти виробничим процесом, змінювати норми, враховуючи потреби господарської діяльності.

Організація обліку за нормативними витратами передбачає формування витрат на створення об'єктів діяльності в розрізі: нормативні витрати; фактичні витрати; відхилення між фактичними і нормативними

витратами.

Можливі різні варіанти обліку об'єктів господарської діяльності підприємства за нормативними витратами.

При першому варіанті застосовують паралельний облік нормативних і фактичних витрат з використанням одного аналітичного рахунку об'єкту витрат. У цьому випадку відхилення розраховують математично – як різницю між фактичними і нормативними витратами (рис. 9.2.1).

Рахунок 231001 «Виробництво»			К-т
Д-т (перший об'єкт витрат в першому структурному підрозділі)			Списання витрат та оприбуткування об'єктів діяльності
Формування витрат за статтями			
фактичні	нормативні	відхилення	
Незавершене виробництво			1. Нормативні витрати на рахунки створених об'єктів калькуляції (об'єктів діяльності) 2. Відхилення витрат на рахунки результатів діяльності
Поточні витрати			
—————▶			
Незавершене виробництво			
			—————▶

*Рис. 9.2.1. Облік нормативних витрат без використання окремого аналітичного рахунку для розрахунку відхилень за об'єктами витрат*

Для обліку витрат при цьому варіанті використовують один аналітичний рахунок. За дебетом рахунку записують фактичні показники використання ресурсів щодо їх кількості і вартості, нормативні дані про витрати в перерахунку до визначених на підприємстві кількісних і цінових норм на фактичний обсяг створених об'єктів діяльності та відхилення між фактичними і нормативними витратами за показниками кількості ресурсів та їх цін.

За кредитом рахунку записують господарські операції з оприбуткування фактично створених об'єктів діяльності за нормативною виробничою собівартістю та відхилення – від норм як витрати звітного періоду на рахунок собівартості реалізації та незавершене виробництво.

Відхилення записуються додатковою господарською операцією: перевитрати – звичайним записом, економія – із знаком мінус, червоним чорнилом, пастою від кулькових ручок.

При другому варіанті використовують автономний облік (окремі аналітичні рахунки) для відображення нормативних витрат та відхилень від нормативів (рис. 9.2.2 і 9.2.3).

За дебетом рахунку (рис 9.2.2) відображають за статтями нормативні витрати в перерахунку на фактичний обсяг створених об'єктів діяльності. По кредиту рахунку оприбутковують за нормативною виробничою собівартістю створені об'єкти діяльності та формують як дебетове сальдо незавершене виробництво в нормативній оцінці (ННК).

Рахунок 231001 «Виробництво» (перший об'єкт витрат в першому структурному підрозділі за нормативною оцінкою)	
Д-т	К-т
Формування витрат за статтями	Списання витрат та оприбуткування об'єктів
Нормативні витрати	Нормативні витрати на рахунки створених об'єктів калькуляції (об'єктів діяльності)
Незавершене виробництво	
Поточні витрати	
Незавершене виробництво	

*Рис. 9.2.2. Формування нормативних витрат на окремому аналітичному рахунку*

Рахунок 231010 «Виробництво» (відхилення за першим об'єктом витрат в першому структурному підрозділі до аналітичного рахунку 231001)	
Д-т	К-т
Формування витрат за статтями	Списання витрат та оприбуткування об'єктів
Відхилення витрат	Відхилення витрат на рахунки результатів діяльності
Незавершене виробництво	
Поточні витрати	
Незавершене виробництво	

*Рис. 9.2.3. Облік нормативних витрат з використанням окремого аналітичного рахунку для відхилення витрат*

$$\text{ННК} = (\text{ННП} + \text{ПНВ}) - \text{НВС},$$

де ННК – незавершене виробництво за нормативною оцінкою на кінець звітного періоду; ННП – незавершене виробництво за нормативною оцінкою на початок звітного періоду; ПНВ – поточні нормативні витрати на створення об'єктів діяльності; НВС – нормативна виробнича собівартість створених об'єктів діяльності.

На аналітичному рахунку відхилень до аналітичного рахунку (231001) відображають різницю між фактичними і нормативними витратами при створенні об'єктів діяльності (рис. 9.2.4). За дебетом рахунку за статтями витрат формують відхилення за незавершеним виробництвом і поточними господарськими операціями. За кредитом рахунку списують відхилення в частині витрат щодо створених об'єктів діяльності на рахунок собівартості реалізації.

В третьому варіанті обліку нормативних витрат (рис. 9.2.4) формування витрат здійснюють за фактичними кількісними і цінovими показниками, а оприбуткування створених об'єктів за нормативними виробничими витратами.

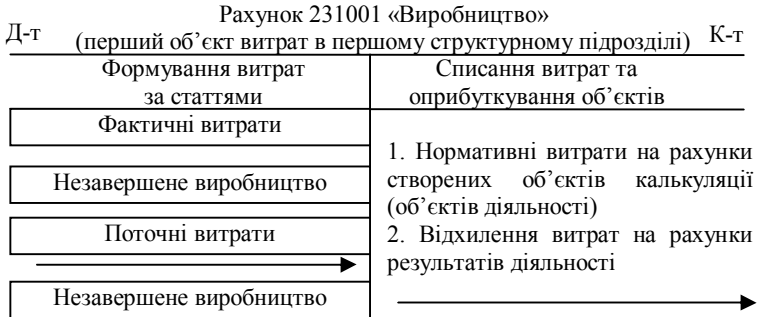


Рис. 9.2.4. Облік нормативних витрат за методом формування фактичних витрат і списання нормативних витрат

За дебетом рахунку записують господарські операції у фактичній кількісній і цінovій оцінці. За кредитом рахунку оприбутковують створені об'єкти діяльності в нормативній оцінці виробничої собівартості та списують відхилення фактичних і нормативних витрат на рахунок собівартості реалізації:

$$\text{ВФВ} = \text{НВП} + \text{ПФВ} - \text{НВК} - \text{НСС},$$

де ВФВ – відхилення фактичних витрат від витрат в нормативній оцінці; НВП – незавершене виробництво на початок звітного періоду за фактичними витратами; ПФВ – поточні фактичні витрати; НВК – незавершене виробництво на кінець звітного періоду за фактичними витратами; НСС – нормативна виробнича собівартість створених об'єктів діяльності.

Нормативні ціни, за умови значних відхилень від фактичної собівартості виробничих запасів, повинні регулярно переглядатись для максимального наближення до фактичних цін.

Перегляд нормативних цін для максимального наближення їх до фактичних здійснюється за методикою, наведеною в табл. 9.2.1.

Переглянуті ціни в табл. 9.2.1 визначені з урахуванням наднормативної вартості виробничих запасів за їх залишком на початок звітного періоду.

$$\text{НЦП} = \text{НЦД} + (\text{НВВ} : \text{КВЗ}),$$

де НЦП – переглянута нормативна ціна; НЦД – діюча нормативна ціна; НВВ – наднормативні витрати; КВЗ – залишок виробничих запасів на дату перегляду нормативних цін.

НЦП (1 м<sup>3</sup> дощок) = 1400,00 + (5672,00 : 18) = 1700,00 грн. (з урахуванням залишку наднормативної вартості 272,00 грн.).

Таблиця 9.2.1

*Методика перегляду нормативних цін для оцінки виробничих запасів  
при нормативному обліку витрат*

№ з/п	Показники	Од. виміру	Кількість	Нормативна ціна одиниці, грн.	Нормативна вартість, грн.	Наднормативна вартість, грн.	Загальна сума, грн.
1	2	3	4	5	6=4x5	7=8-6	8
1	Залишок виробничих запасів на початок звітного місяця: • дошки • цвяхи Усього залишок	м3 кг X	18 157 X	1400,00 20,00 X	25200,00 3140,00 25514,00	5672,00 1064,00 6736,00	30872,00 4204,00 35076,00
2	Оцінка залишку виробничих запасів на початок звітного місяця за переглянутими нормативними цінами: • дошки • цвяхи Усього залишок	м3 кг X	18 157 X	1700,00 26,00 X	30600,00 4082,00 34682,00	272,00 122,00 394,00	30872,00 4204,00 35076,00

НЦП (1 кг цвяхів) = 20,00 + (1064,0 : 157) = 26,00 (з урахуванням залишку наднормативної вартості 122,00 грн.).

За даними таблиці 9.2.1 витрати підприємства, пов'язані з використанням виробничих запасів на виробництво продукції у поточному місяці, будуть визначатися за ціною 1 м<sup>3</sup> дощок – 1700,00 грн. і 1 кг цвяхів – 26,00 грн. У відповідності до переглянутих цін вносяться зміни у нормативні витрати структурних підрозділів підприємства. Це дає змогу зіставляти з ними фактичні витрати з усього комплексу ресурсів, що використовуються на виробництво.

Відхиленням від норм вважаються як економія, так і перевитрати. Позитивні відхилення виникають, коли фактичні витрати менші, ніж нормативні. Причинами такої ситуації можуть стати економія виробничих запасів, робіт і послуг, використання сучасних безвідходних технологій, інноваційна заміна ресурсів. Звичайно, така економія не має впливати на якість створених об'єктів діяльності. Негативні відхилення виникають, коли фактичні витрати перевищують нормативні. Такі відхилення виникають унаслідок порушень технології, організації та управління виробництвом, а саме вимушені зупинки обладнання, використання недоброякісних інструментів, поломка обладнання, порушення цінової політики.

### 9.3. Калькулювання об'єктів діяльності підприємства за нормативними витратами

Важливим елементом нормативного методу обліку витрат є розробка нормативної калькуляції. Нормативна калькуляція – це розрахунок нормативної собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), здійснений за статтями витрат. Дані нормативних калькуляцій використовуються також для оцінки незавершеного виробництва, браку продукції, для аналізу ефективності заходів по удосконаленню виробництва, аналізу собівартості, визначення внутрішньовиробничих резервів, аналізу зниження матеріаломісткості і трудомісткості виробів. Система нормативного калькулювання об'єктів діяльності підприємства має свої переваги і недоліки (рис. 9.3.1).

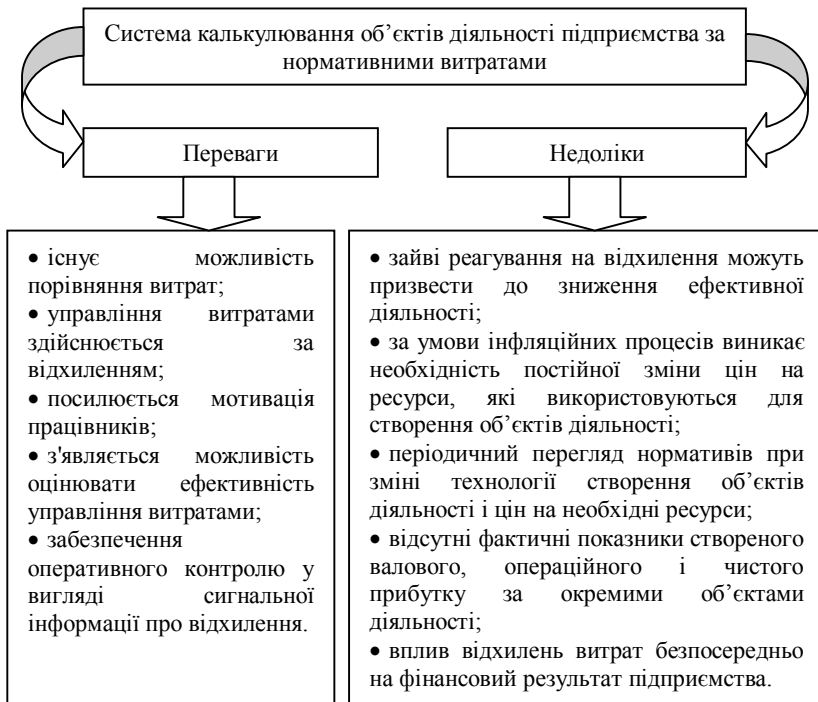


Рис. 9.3.1. Переваги та недоліки системи калькулювання об'єктів діяльності підприємства за нормативними витратами

Нормативний метод обліку витрат на виробництво доповнює інші методи обліку, такі як попередільний, позамовний, попроцесний своїми принципами групування витрат і оперативним поточним контролем за

дотриманням норм витрат.

Вихідними матеріалами для складання нормативної калькуляції є:

- перелік об'єктів діяльності підприємства;
- нормативні обсяги виробництва готової продукції, надання послуг, виконання робіт, реалізації товарів та інших видів діяльності;
- технологічні карти на створення об'єктів діяльності;
- номенклатура виробничих запасів, робіт, послуг на створення об'єктів діяльності;
- обґрунтовані норми витрат виробничих запасів, робіт, послуг на створення об'єктів діяльності;
- об'єктно-операційні розрахунки трудових витрат працівників зайнятих виготовленням готової продукції, виконанням робіт, наданням робіт;
- норми амортизації на майно що приймає участь у створенні об'єктів діяльності;
- ціни і розцінки на ресурси необхідні для створення об'єктів діяльності.

Під діючими нормами витрат розуміються обумовлені технологічним процесом норми, що діють у момент виникнення витрат.

Нормативну калькуляцію складають на всі види об'єктів діяльності підприємства. Нормативну калькуляцію собівартості вперше виготовлених виробів і об'єктів, що створюються на нових потужностях, складають із урахуванням проектних показників, за даними конструкторсько-технологічної документації на базі чинних норм, які є основою для обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і виконанням завдань щодо зниження собівартості.

Якщо окремі види продукції виготовляють у різних модифікаціях (органічне виробництво), нормативну калькуляцію складають на кожну таку модифікацію окремо.

У тих випадках, коли за єдиною конструкцією і єдиним технологічним процесом виготовляють кілька модифікацій виробів (за видами приймання або за техніко-економічними параметрами), нормативну калькуляцію складають на всю групу виробів, одержаних після єдиного технологічного процесу.

Нормативну калькуляцію можна складати і на ширшу групу однорідних виробів. Собівартість окремих видів (типів) продукції відповідної групи обчислюють за допомогою економічно обґрунтованих методів. У групу об'єднують тільки вироби, що виготовляють із однорідної сировини зі застосуванням однакових технологічних процесів.

На деяких виробництвах можливо складати нормативні калькуляції на окремі типові представники об'єктів діяльності підприємства, які мають характерні особливості групи виробів, зокрема:

- відображають конструктивні особливості й матеріали, що

застосовують для створення об'єктів діяльності;

- характеризують особливості технологічного процесу;
- відображають середню трудомісткість виробів групи;
- мають найбільшу питому вагу у випуску.

На окремі вироби, щодо яких планують кілька послідовних процесів виходу придатних виробів (модулі, гібридні мікросхеми, фотодіоди), нормативні калькуляції складають за окремими технологічними етапами (переділами), що є закінченими конструкціями виробу або переділами.

Калькуляційна одиниця продукції має відповідати одиниці вимірювання, прийнятій у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції у натуральному, умовному або вартісному виразі.

Якщо в обліку використовують дві одиниці вимірювання кількості продукції, що випускають, калькуляційною одиницею є одна із цих одиниць.

Під час складання нормативної калькуляції визначають величину прямих і непрямих (змінних) витрат на виробництво одиниці продукції. При цьому більшу частину витрат вводять до собівартості одиниці продукції у вигляді прямих витрат.

$$\text{НСФ} = \text{НВФ} : \text{ФОО}; \text{ВНС} = \text{НВС} : \text{ФОО}; \text{НСФ} = \sum \text{ВНС}$$

де НСФ – нормативна собівартість об'єктів діяльності за фактичними обсягами; НВФ – нормативні витрати на фактичні обсяги діяльності; ФОО – фактичні обсяги створених об'єктів діяльності; ВНС – нормативні витрати собівартості об'єктів діяльності за окремими статтями; НВС – нормативні витрати в розрахунку фактичних обсягів діяльності за окремими статтями.

Витрати на виробничі запаси, що споживаються на технологічні потреби, при створенні об'єктів діяльності, визначають на основі технічно обґрунтованих норм їх витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг), які встановило підприємство з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Сума витрат на матеріали зменшується на вартість відходів (за ціною їх можливого використання і реалізації).

Витрати на енергію, що споживають на технологічні потреби, також визначають на основі норм витрат різних видів енергії (електричної, теплової) на виробництво одиниці продукції і середньої їх ціни (собівартості), що складається на підприємстві.

Витрати на основну заробітну плату визначають із урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці. За основу для планування витрат беруть нормативні ставки основної заробітної плати, розраховані на базі переліку робочих місць і норм їх обслуговування, відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів і планованого обсягу виробництва відповідних видів продукції.



Витрати на додаткову заробітну плату визначають у розмірах, передбачених законодавчими актами України, колективними договорами підприємств із дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством та галузевими угодами.

Величину відрахувань на соціальні витрати визначають згідно із нормами діючого законодавства України.

Непрямі витрати вводять до собівартості окремих видів продукції за базами розподілу.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування вводять до собівартості окремих видів продукції відповідно до планових кошторисних ставок цих витрат.

На підприємствах машинобудівної промисловості (електронної, авіаційної) здійснюють нормування технологічних втрат.

До завдань нормування технологічних втрат належать:

- встановлення гранично допустимих норм втрат і норм виходу придатних виробів на технологічних операціях;
- системний аналіз і контроль за виконанням норм технологічних втрат.

Норму технологічного виходу придатних виробів на операцію визначають як різницю між 100 відсотками і нормою технологічних втрат.

Для виробів, що впроваджують у виробництво, за основу поопераційних норм виходу придатних виробів беруть показники, досягнуті в аналогічних технологічних операціях.

Для виробництв, на яких є зміна питомої ваги придатних виробів для проведення випробувань (тому вихід товарної продукції значно змінюється), встановлюють додатково відсоток технологічного виходу придатних виробів. У цьому випадку в плановому завданні показують вихід товарної продукції і технологічний вихід придатних виробів.

Під час виготовлення за самостійними технологічними циклами окремих складальних одиниць, що надходять на загальне складання виробів, показники виходу товарної продукції і придатних виробів планують і обліковують за окремими складальними одиницями.

Загальновиробничі витрати вводять до нормативної собівартості окремих видів продукції відповідно до бази і методики розподілу, визначеної обліковою політикою підприємства.

Інші виробничі витрати вводять до собівартості окремих виробів на основі розрахунків їх величини за господарськими операціями.

Під час складання нормативної калькуляції продукції, одержаної у комплексному виробництві, в якому з одного виду сировини і в результаті єдиного технологічного процесу отримують два або кілька різнорідних продуктів, і загальні витрати на виробництво не можуть бути безпосередньо розподілені між ними, собівартість одиниці продукції визначають за допомогою одного з можливих методів.

Центральним питанням нормативного обліку є виявлення, класифікація і аналіз відхилень від норм. Зокрема, для виявлення відхилень від норм у вітчизняній практиці застосовуються такі методи:

- метод сигнального документування;
- метод використання ідентифікованої одиниці виробничих запасів;
- інвентарний метод.

Метод сигнального документування застосовується для виявлення відхилень, які визиваються заміною або понаднормативним витрачанням сировини чи матеріалів, різного виду доплат по заробітній платі. Переваги цього метода полягають у відносній його простоті, точності, логічному зв'язку з фактичними витратами ресурсів. Оформлення сигнальної документації про відхилення (акта про заміну матеріалів, розрахунку на доплату зарплати) супроводжується аналізом причин, які викликали ці відхилення, виявленням відповідних резервів та здійсненням попереднього контролю за доцільністю додаткових витрат. Однак за допомогою цього метода враховується лише частина відхилень певного підрозділа, тому що сфера його застосування досить обмежена.

Метод використання ідентифікованої одиниці виробничих запасів використовується в тих випадках, коли з одного матеріалу виробляється декілька деталей або заготовок одночасно. Відхилення виявляються по кожній одиниці матеріалу, який поступає у виробництво порівнянням фактичних витрат з нормативними. Облік відхилень оформляється у виробничих листах або картах, в яких наводяться дані про фактично витрачену кількість матеріалу, кількість вироблених заготовок, величину відходів. На підставі таких документів можна встановити причини і винуватців відхилень безпосередньо в процесі виробництва на робочих місцях.

Незважаючи на очевидні достоїнства цього методу, він має порівняно обмежене застосування, зокрема, обмежується операціями використання таких матеріалів як метал (листовий або прутковий), шкіра, тканини, пиломатеріали.

Інвентарний метод ґрунтується на даних інвентаризації залишків невикористаних матеріалів, які знаходяться на робочих місцях. Фактичні витрати певного матеріалу при цьому визначаються за місяць в цілому за даними про вхідні залишки на робочих місцях, надходження зі складу (+) і залишками матеріалу на кінець місяця на робочих місцях (-).

Нормативні витрати визначаються як добуток числа виготовлених виробів і норму витрат на один виріб. Відхилення визначаються як різниця між фактичними і нормативними витратами певного матеріалу за місяць. Недолік цього метода — знеособленість відхилень, для виявлення їх причин необхідно застосовувати спеціальні аналітичні розрахунки. У зв'язку з цим, для того, щоб підвищити ефективність інвентарного метода, пропонується визначати відхилення якомога за коротші проміжки часу

(тиждень, 15 днів, місяць).

Відхилення від норм прийнято класифікувати за різними ознаками (табл. 9.3.1).

Таблиця 9.3.1

*Класифікація відхилень від норм*

Ознаки	Види відхилень
Характер локалізації	Місце виникнення Причина Відповідальна особа
Спосіб виявлення	Явні (враховані) Приховані (розрахункові)
Час виявлення	До початку виробництва Під час виробництва Після закінчення виробництва
Відношення до об'єктів діяльності	Індивідуальні Загальні
Відношення до об'єкту обліку	Первинні Вторинні
Ступінь впливу на витрати	Збільшуючі Зменшуючі
Спосіб обліку	Прямий Непрямий (розрахунковий)
Форма фіксування	Первинний документ Карта використання Інвентаризаційний опис Техніко-економічний розрахунок

Відхилення від норм допускаються тільки з дозволу відповідальних працівників підприємства. Усі випадки відхилення від норм оформляються відповідними документами і обліковуються. Облік відхилень проводиться з метою забезпечення керівників підприємства своєчасною інформацією про розміри, причини і виводів додаткових, не передбачених нормами, витрат і вжиття необхідних заходів для запобігання їм, уразі економії - з метою поширення передового досвіду.

Виявлення відхилень від установлених норм ведеться за такими основними калькуляційними статтями витрат на виробництво:

- сировина та матеріали;
- напівфабрикати;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна і додаткова заробітна плата працівників.

Це забезпечує своєчасне виявлення: економії або додаткових витрат за рахунок відступів від встановленого технологічного процесу; змін складу витрачених сировини, напівфабрикатів і матеріалів; змін асортименту випущеної продукції, її сортності тощо і є основою для належного контролю й аналізу витрат на виробництво, обгрунтованого

калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням і удосконаленням норм.

Дані нормативного методу обліку про відхилення дозволяють: аналізувати матеріаломісткість і трудомісткість виробів, що виробляються, по окремим виробництвам і видам продукції; посилити контроль за раціональною організацією виробництва і праці; проводити організаційно-технічні заходи щодо ефективного використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

При застосуванні нормативного методу обліку необхідно:

- здійснювати щоденний оперативний контроль за ходом виробничого процесу і дотриманням норм витрат;
- систематично (щозміни, щодня) за допомогою поточного обліку виявляти відхилення від діючих норм за статтями витрат на виробництво;
- установлювати причини і винуватців допущених відхилень від установлених норм для прийняття необхідних оперативних заходів.

Для організації оперативного контролю за рівнем витрат сировини, матеріалів, палива, електроенергії і свчасного виявлення причин відхилення фактичних витрат від діючих норм на підприємствах установлюється чіткий порядок оформлення документів на витрату сировини, матеріалів і палива та достовірний облік витрат електроенергії з тим, щоб не допускати необґрунтованих відступів від установленої технології виготовлення продукції, нераціональної заміни сировини, матеріалів і палива, перевищення установлених норм витрат сировини, матеріалів, палива й електроенергії.

При складанні нормативних та звітних калькуляцій застосовується єдина номенклатура статей витрат.

Для наближення нормативних витрат до фактичних потрібно регулярно перевіряти і переглядати нормативну базу підприємства. При цьому особливої уваги погребує порядок обліку та контролю внесення змін у діючу систему норм, адже змінені норми впроваджуються у виробництво тільки після їх внесення до нормативно-технологічної документації. Кожна зміна норми має бути відповідно оформлена разовим розпорядчим документом. Кількість норм дуже велика і вони постійно змінюються, тому важливо оперативно відобразити кожну зміну норм та інформувати про це відповідальних працівників.

Масовий і безперервний характер виробництва продукції визначає існування двох типів відхилень від норм: облікованих (документована заміна матеріалів, зміна норм, брак тощо) і розрахованих (ті, що можна визначити тільки розрахунковим шляхом), при визначенні яких застосовуються метод простого порівняння та метод техніко-економічних розрахунків.

Заміна компонентів є облікованими відхиленнями, оформляється сигнальними документами і проводиться тільки в межах діючих стандартів. Розраховані - це відхилення, які виникають при використанні

сировини. Вони розраховуються на основі даних технологічних журналів, маршрутних листків, рапортів і звітів матеріально відповідальних осіб після визначення фактичного виходу продукції і вони є результатом відхилень у режимі виконання окремих технологічних операцій або зміни в природних процесах.

Для визначення розрахованих відхилень фактичні витрати потрібно порівнювати з нормами виходу готової продукції, обчислених у відсотках до кількості вихідної сировини та матеріалів, а саме: нормами виходу продукції на рецептурну кондицію вихідної сировини чи матеріалів; нормами виходу продукції, перерахованих на фактичну кондицію вихідної сировини; нормами виходу, перерахованих на фактичну кондицію готового продукту при збереженні (рецептурної) кондиції вихідної сировини (розраховується при розходженні кондиції).

Оперативні відомості про відхилення від собівартості окремого виду продукції дають змогу приймати основні управлінські рішення при: встановленні ціни продукції, плануванні доходів і витрат, ефективному контролюванні основних показників витрат. Чим раніше надійде сигнал про відхилення, тим швидше можна відреагувати і припинити перевитрату ресурсів, зменшити втрати, що підвищують собівартість продукції. Тому, виходячи з потреб технологічного процесу виготовлення продукції, пропонується документований контроль відхилень від норм на підприємствах здійснювати так: на рівні бригад – у режимі роботи технологічної лінії; на рівні цехів – за зміну, п'ятиденку та декаду; на рівні підприємства – за потребою. Оперативні результати по відхиленнях від норм за ці періоди за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності можна відобразити за допомогою окремих відомостей.

Відхилення, які є результатом неточності розрахунків облікових відхилень, недоліків у документуванні відпуску і заміни матеріалів, не заакованого і прихованого браку, різного роду приписок, нестач, втрат, псування, розкрадання напівфабрикатів, деталей і продукції належать до неврахованих.

Розміри неврахованих відхилень характеризують не тільки рівень організації виробництва, надійності виявлення відхилень у процесі виробництва, але й ступінь забезпеченості управління оперативною інформацією про відхилення і ефективність нормативного методу.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за діючими нормами і в частині витрат, що являють собою відхилення від норм. Це досягається щоденним документуванням витрат за основними їх видами, викликаними відхиленнями від норм, або розрахунками за порівняно короткі періоди часу, що сприяє своєчасному виявленню і встановленню причин відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат та кошторисів витрат на обслуговування виробництва й управління.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво створює необхідну

інформаційну базу для проведення факторного аналізу витрат, що дозволяє здійснювати його в оперативному порядку (рис. 9.3.2).

Аналіз відхилень від норм є одним з етапів факторного аналізу.

Управління відхиленнями – це практика, за допомогою якої керівники і спеціалісти концентрують свою увагу на підрозділах і об'єктах діяльності, результати яких відрізняються від передбачених нормативами.

Формування відхилень витрат необхідно здійснювати за фактичними обсягами створених об'єктів діяльності.

При фактичному обсязі створених об'єктів діяльності обліковуються цінові та кількісні відхилення ресурсів за наступними розрахунками:

1. Перший підхід – перерахунок нормативних витрат на фактичний обсяг створених об'єктів діяльності

- визначаються ставки нормативних витрат за собівартістю або окремими статтями

$$\text{СНВ} = \text{НВО} : \text{ФКО}; \text{СНС} = \text{НВС} : \text{ФКО}$$

де СНВ – ставка нормативних витрат на одиницю об'єктів діяльності за фактичним обсягом діяльності; НВО – нормативні витрати за об'єктом витрат розраховані на фактичний обсяг діяльності; ФКО – фактична кількість створених об'єктів діяльності; СНС – ставка нормативних витрат за окремими статтями; НВС – нормативні витрати за окремими статтями розраховані на фактичний обсяг діяльності.

- визначаються розрахункові нормативні витрати

$$\text{РНВ} = \text{СНВ} \times \text{ФКО}; \text{РНВ} = \text{НВО} : \text{ФКО}; \text{РНВ} = \sum \text{СНС}$$

де РНВ – розрахункові нормативні витрати на фактичний обсяг створених об'єктів діяльності; ФКО – фактичний обсяг створених об'єктів діяльності; РНС – розрахункові нормативні витрати за окремими статтями.

- визначаються відхилення

$$\text{ВВО} = \text{ФВО} - \text{РНВ}; \text{ВВС} = \text{ФВС} - \text{НВС}$$

де ВВО – відхилення витрат за створеними об'єктами діяльності; ФВО – фактичні витрати на створені об'єкти діяльності; ВВС – відхилення витрат за окремими статтями створених об'єктів діяльності; ФВС – фактичні витрати за окремими статтями на створені об'єкти діяльності.

2. Другий підхід – коригування нормативних витрат на фактичний обсяг створених об'єктів діяльності.

$$\text{ВВО} = \text{ФВО} - \text{НВФ}; \quad \text{ВВО} = \text{ВВЗ} + \text{ВВП};$$

$$\text{ВВЗ} = \text{ФВЗ} - \text{НВЗ}; \quad \text{ВВП} = \text{ФВП} - \text{НВП};$$

$$\text{ВЗС} = \text{ФЗС} - \text{НЗС}; \quad \text{ВПС} = \text{ФПС} - \text{НПС};$$

$$\text{ВВС} = \text{ФВС} - \text{НФС}; \quad \text{ВВО} = \sum \text{ВВС};$$

$$\text{ВВЗ} = \sum \text{ВЗС}; \quad \text{ВВП} = \sum \text{ВПС};$$

$$\text{ВВО} = \sum \text{ВЗС} + \sum \text{ВПС};$$

$$\text{НВФ} = \text{НВЗ} + \text{НВП};$$

$$\text{НВЗ} = \text{ННЗ} \times \text{КОЗ}; \quad \text{КОЗ} = \text{ОДФ} : \text{ОДН};$$

$$\text{НВП} = \text{ННП} \times \text{КОП}; \quad \text{КОП} = \text{НВП} : \text{ННП};$$

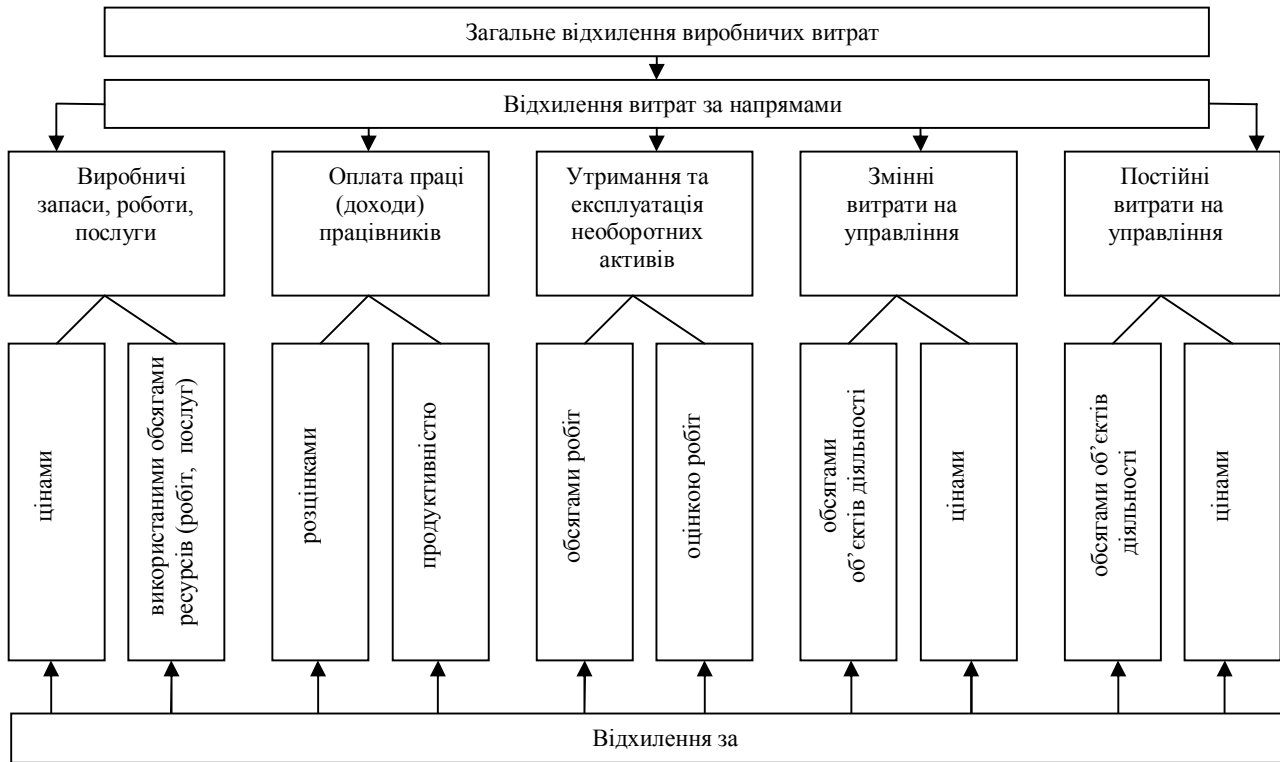


Рис. 9.3.2. Деталізація напрямів і факторів впливу на відхилення від норм

де ВВО – відхилення витрат за створеними об'єктами діяльності; ФВО – фактичні витрати на створені об'єкти діяльності; НВФ – нормативні витрати на фактичний обсяг діяльності; ВВЗ – відхилення за змінними витратами; ВВП – відхилення за постійними витратами; ФВЗ – фактичні змінні витрати; НВЗ – нормативні змінні витрати за фактичними обсягами діяльності; ФВП – фактичні постійні витрати; НВП – нормативні постійні витрати за фактичними обсягами діяльності; ВЗС – відхилення змінних витрат за окремими статтями; ФЗС – фактичні змінні витрати за окремими статтями; НЗС – нормативні змінні витрати за фактичними обсягами діяльності; ВПС – відхилення постійних витрат за окремими статтями; ФПС – фактичні постійні витрати за окремими статтями; НПС – нормативні постійні витрати за фактичними обсягами діяльності; ВВС – відхилення витрат за окремими статтями; ФВС – фактичні витрати за окремими статтями; НФС – нормативні витрати за фактичними обсягами діяльності; КОЗ – коефіцієнти коригування змінних витрат; ОДФ – фактичні обсяги діяльності; ОДН – нормативні обсяги діяльності; ННП – нормативні постійні витрати на нормативні обсяги діяльності; КОП – коефіцієнти коригування постійних витрат.

Загальне відхилення фактичних витрат і нормативних витрат в розрахунку на фактичні обсяги діяльності охоплює три види відхилень: відхилення оцінки господарських операцій; відхилення щодо кількості використаних ресурсів; відхилення господарських операцій за кількісними і ціновими ознаками.

$$\text{ВВО} = \text{КВН} \times (\text{ФЦП} - \text{НЦП}),$$

де ВВО – витрати від відхилення цін щодо використаних ресурсів; КВН – кількість використаних ресурсів в межах норми де наявні відхилення цін; ФЦП – фактичні ціни на використані ресурси; НЦП – нормативні ціни на використані ресурси.

$$\text{ВВК} = \text{НЦР} \times (\text{ФКР} - \text{НКР}),$$

де ВВК – витрати від відхилення кількості використаних ресурсів; ФКР – фактична кількість використаних ресурсів; НКР – нормативна кількість використаних ресурсів.

$$\text{ВКЦ} = (\text{ФКР} \times \text{ФЦП}) - (\text{НКР} \times \text{НЦП}),$$

де ВКЦ – витрати від господарських операцій, які характеризуються кількісними і ціновими відхиленнями.

При аналізі відхилень витрат за господарськими операціями, які характеризуються кількісними і ціновими ознаками окремо визначають вплив двох факторів: відхилення за ціною та відхилення за використанням ресурсів (табл. 9.3.2).

У нашому прикладі (табл. 9.3.2) фактична кількість використаного металу в порівнянні з нормами на фактичний обсяг діяльності більша на 0,8 т., що за нормативними цінами збільшило витрати на 6736,00 грн. Вплив другого фактора – зміни ціни – також можна визначити як добуток різниці в цінах, що передбачалися за нормативом і склалися фактично, на



Таблиця 9.3.2

*Аналіз впливу факторів на відхилення витрат  
в процесі нормативного обліку*

Показники	Норматив	Фактично	Відхилення (+, -)
Кількість використаного металу на фактичний обсяг діяльності, т	21,7	22,5	+ 0,8
Ціна за 1 тону, грн.	8420, 00	8450,00	+ 30,00
Витрати, грн	182714,00	190125,00	7411,00

фактичну кількість використаного металу ( $30,00 \times 22,5 = 675,00$  грн). Загальна сума впливу факторів – зміна кількості використаного металу і ціни створила відхилення витрат 7411,00 грн. ( $6736,00 + 675,00$ ).

Нормативний метод - це основний метод виробничого обліку, який приє впровадженню прогресивних норм витрат, це метод дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції та оперативного управління виробництвом.

Основними елементами нормативного методу є облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм.

Нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції дозволяє вести щоденний контроль за ходом виробничого процесу, за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції; оперативний контроль за витратами, що спричинили відхилення до початку і у процесі виробництва продукції. У цьому випадку витрати на виробництво поділяються на: витрати в межах норм, відхилення від норм витрат і відхилення від зміни норм. Усі витрати в межах норм враховуються за окремими видами продукції. Відхилення від установлених норм враховуються за їх причинами і відповідальними особами, що дає можливість оперативно аналізувати та попереджувати їх в процесі виробництва продукції, надання послуг і виконання робіт.

## **РОЗДІЛ 10. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ОБ'ЄКТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**10.1. Калькулювання об'єктів діяльності підприємств олійно-жирової промисловості**

**10.2. Калькулювання собівартості об'єктів діяльності сільськогосподарських підприємств**

**10.3. Калькулювання об'єктів діяльності на підприємствах громадського харчування**

### **10.1. Калькулювання об'єктів діяльності підприємств олійно-жирової промисловості**

Калькулювання собівартості продукції олійно-жирової промисловості має наступні особливості:

1) комплексне використання сировини, що має враховуватися при визначенні основного об'єкта калькулювання, співвідношення основної, покупної продукції і відходів та формування цін на них (олія, шрот (макуха), лузга, рафінована олія, фосфатидний концентрат, соапсток, жирні кислоти, гліцерин);

2) внутрішній обіг продукції на олійно-жировому підприємстві з одночасним використанням сировини власного виробництва й сторонньої, що пов'язано з особливостями її оцінки та впливом на рентабельність (олія, яка використовується на виробництво саломасу; олія й саломас, що використовуються для виробництва маргаринової продукції, майонезу, мила, оліфи);

3) різноманітність продукції, яка виробляється на комбінованих підприємствах, що викликає потребу встановлення одноманітності у віднесенні загальних витрат до окремих видів продукції (витрати енергоресурсів, загальновиробничі витрати);

4) коливання цін на сировину, попутну продукцію й відходи в умовах ринкових відносин, що викликає потребу, зокрема при плануванні, ґрунтуватися на певному співвідношенні цін на сировину, відходи та продукцію.

До складу підприємств олійно-жирової промисловості входять олійно-жирові комбінати, жирокмбінати, олійноекстракційні, олійнопресові, маргаринові та миловарні заводи. Незалежно від того, чи входять підприємства до складу комбінатів, чи є спеціалізованими, планово-обліковими одиницями, в основному виробництві є олійнодобувні, рафінаційні, гідрогенізаційні, маргаринові підрозділи (заводи, цехи, відділки), підрозділи (цехи) з виробництва мила і мийних засобів, дистильованого гліцерину, оліфи, майонезу.

До складу виробленої продукції входять: готова продукція, яка

відповідає вимогам державного стандарту або іншим технічним умовам, перевірена відділом технічного контролю (лабораторією) та прийнята складом, а також попутна продукція, яка одержана в процесі виробництва основної продукції і реалізована на сторону і яка відповідає за якістю встановленим стандартам і технічним умовам.

Продукція вважається готовою в тому разі, якщо вона повністю укомплектована і точно відповідає державним стандартам, а за їх відсутності - технічним умовам, здана на склад готової продукції та має сертифікат чи інший документ, що засвідчує якість готової продукції.

Калькулювання собівартості продукції на олійно-жирових підприємствах здійснюється тільки за цільовими продуктами. При цьому за сировиною та допоміжними матеріалами, що використовуються на виготовлення цільових продуктів і попутної продукції, витрати на їх придбання (заготування) відносять тільки до собівартості цільових продуктів.

В олійно-жировій промисловості до цільових продуктів належать: олія, саломас, маргаринава продукція, майонез, мило туалетне і господарське, оліфа, мильна паста і стружка, переетерифіковані жири, гліцерин дистильований, гірчиця, гірчичний порошок, кетчуп та інші види продукції, яка виробляється олійно-жировим підприємством.

Об'єктом калькулювання є всі види олій (соняшникова, ріпакова, соєва, лляна, кукурдзяна, олія з плодів кісточок та інші) - нерафінованих, рафінованих (за операціями рафінації - гідратована, вибілена, вінтеризована, дезодорована); усі види саломасу (нерафінованого та рафінованого), переетерифікованих жирів; усі види господарського мила з урахуванням вмісту в них жирних кислот (65-відсоткове, 70-відсоткове, 72-відсоткове), туалетне мило за групами (екстра, дитяче, 1-2 групи) та в окремих випадках (зокрема, при розробці цін) - за окремими найменуваннями; маргарин, кондитерські та кулінарні жири; майонез за видами; оліфа за видами (натуральна, оксоль та інші); жирні кислоти, гліцерин, гірчичний порошок, гірчиця, кетчуп та інша продукція, що виробляється на олійно-жирових підприємствах.

На підприємствах олійно-жирової промисловості встановлюється попередільний метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції. Попередільний метод передбачає облік витрат на виробництво за цехами і за статтями витрат, починаючи з обробітку вихідної сировини й закінчуючи випуском готової продукції.

Попутна продукція - це продукція, одержана одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю й призначається для подальшої переробки на даному підприємстві або відпуску стороннім організаціям. До попутної продукції підприємств олійно-жирової промисловості належать:

1) шрот і макуха - продукти, які одержують у процесі видобування олії з олійної сировини екстракційним або пресовим способом;

2) гліцерин сирий - продукт, який одержують при розщеплюванні жирів у процесі одержання жирних кислот;

3) фосфатидні концентрати - частина компонентів олійної сировини, що виділяються з олії в процесі гідратації.

Облік попутної продукції провадиться:

- макуху (шрот) враховують за кожним видом за масою в натурі та в натурі за вологістю;

- гліцерин сирий враховують за масою в натурі та в перерахуванні на 88-відсотковий;

- фосфатидний концентрат ураховують за кожним видом за масою в натурі та за масою в жирах.

Попутна продукція оцінюється:

1) за відпускними цінами за вирахуванням планової суми прибутку та витрат на реалізацію;

2) за плановою собівартістю аналогічного продукту;

3) за ціною її можливого використання - тільки для внутрішнього використання. Ціна можливого використання визначається як різниця між ціною матеріалу, що замінюється попутним продуктом (напівфабрикатом), і сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою його до використання.

Попутна продукція самостійно не калькулюється. Її вартість, обчислена за визначеними цінами, вираховується із собівартості основної продукції.

Під час калькулювання продуктів, одержаних у комплексних виробництвах, вартість попутної продукції виключається з підсумкової собівартості виробництва всього комплексу продуктів, а витрати, що залишаються після цього, вважаються витратами на основний (цільовий) продукт.

Попутна продукція, призначена для подальшої переробки на даному підприємстві, відображається як рух напівфабрикатів у виробництві.

Основу витрат, або необхідним компонентом що входить до складу продукції підприємств олійно-жирової промисловості є сировини і матеріали.

Витрати на сировину, матеріали, покупні вироби, паливо й інші матеріальні ресурси формуються, виходячи з цін їх придбання, включаючи витрати на транспортування, зберігання й доставку, які здійснюються сторонніми організаціями, матеріальних витрат, пов'язаних з транспортною доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортом і персоналом підприємства, втрат від нестачі матеріальних цінностей у дорозі в межах норм природного убутку.

Транспортно-заготівельні витрати включають такі види витрат із заготівлі й доставки на склади підприємства сировини, матеріалів, покупних виробів, палива:

- 1) націнки, сплачені постачальницьким і збутовим організаціям;
- 2) плата за провезення із усіма додатковими зборами, якщо оплата за матеріальні цінності провадиться олійно-жировими підприємствами;
- 3) витрати на завантаження і доставку матеріальних цінностей на склади підприємства, крім оплати постійних складських робітників;
- 4) витрати на утримання спеціальних заготівельних контор і складів, створених у місцях заготівель;
- 5) витрати на відрядження, пов'язані з безпосередньою заготівлею матеріальних цінностей та доставкою їх на склади підприємства з місць заготівель (відряджувальні витрати водіїв та вантажників даного підприємства з доставки вантажів від постачальників з інших міст);
- 6) суми втрат від недостачі сировини й матеріалів у дорозі в межах норм природного убутку;
- 7) витрати підприємств на придбання тари;
- 8) витрати на протипожежну й сторожову охорону матеріальних цінностей.

Транспортно-заготівельні витрати на сировину, матеріали, покупні вироби, паливо в окрему статтю калькуляції не виділяються, а включаються до вартості (статті) вказаних матеріальних ресурсів.

З витрат на виробництво вираховується вартість зворотних відходів, при цьому їх вартість списується з витрат окремо за нормою й різницею між фактичною кількістю та їх кількістю за нормою (відхиленням від норм). Вартість списаних витрат на виробництво й зданих на склад відходів зараховується на відповідний балансовий рахунок з обліку матеріальних цінностей.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. До зворотних (використовуваних) відходів підприємств олійно-жирової промисловості належать:

- 1) лузга соняшникова, соєва оболонка й оболонки насіння інших олійних культур, які відокремлюються в процесі обрушення при підготовці їх до видобування олії;
- 2) шкаралупа, яку одержують у процесі обрушення фруктових кісточок при підготовці їх до видобування олії;
- 3) гудрони (кубові залишки), які одержують при дистилюванні жирних кислот, саломасу, тваринних жирів, гліцерину та світлих олій (соняшникової, соєвої, лляної та інших);

4) погони дезодорації - продукти, одержані в процесі видалення одорувальних речовин і небажаних домішок з олій, тваринних жирів і сумішей харчового призначення на стадії дезодорації;

5) фузи (бакові відстої), одержані при зберіганні нерафінованих і гідратованих олій;

6) соапсток (у жирах) - частина жирів, що відокремлюються в процесі лужної нейтралізації олій;

7) жири з жировловлювачів: жири, що утворюються на стадіях промивання олій в технологічному процесі; жири, одержані при очищуванні стічних вод олійно-жирових виробництв на локальних та загальнозаводських очисних спорудах;

8) жирові погони, каталізаторний жир, що утворюються в процесі гідрогенізації і переетерифікації олій та жирів;

9) жири у відбійній глині, що утворилися в процесі рафінації олій та жирів (на стадії вінтеризації й відбілювання) і деметалізації гідрованих жирів;

10) жири у фільтрувальному порошку, що утворюються в процесі рафінації олій та жирів (на стадії вінтеризації).

Облік відходів виробництва провадиться:

- лузга - за масою в натурі;
- гудрони - за масою в натурі;
- шкаралупа - за масою в натурі;
- фузи - за масою в натурі та в жирах;
- погони дезодорації - за масою в натурі та в жирах;
- жир у відбійній глині - за масою в натурі та в жирах;
- соапсток (у жирах) - за масою в натурі та в жирах.

Зворотні відходи оцінюються:

• за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу (за ціною їх можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для основного виробництва, але з підвищенням витрат (зниженням виходу готової продукції), для потреб допоміжного виробництва або реалізовані стороннім підприємствам і організаціям;

• за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам і організаціям для використання у виробництві іншої продукції.

У разі використання відходів самим підприємством на виготовлення продукції основного виробництва облік та витрати їх здійснюються в тому ж порядку, що й облік сировини та основних матеріалів. У разі реалізації (продажу) відходів їхня вартість списується з відповідного балансового рахунку обліку матеріальних цінностей і оформляється як відпуск матеріалів стороннім організаціям.

На олійнодобувних підприємствах галузі основним виробництвом є виробництво олій (нерафінованих, гідратованих, рафінованих,

дезодорованих).

Сировиною для виробництва олій є насіння олійних культур (соняшнику, сої, льону, ріпаку, гірчиці, кукурудзи та інших), фруктові кісточкі (вишневі, сливові, персикові, аличові, абрикосові та інші), насіння овочів.

У процесі зберігання і підробітку олійного насіння відбувається зміна його якості (тобто зменшення вологості й сміттєвих домішок), яка викликає зміну маси олієнасіння. При утворенні убутку олійного насіння обґрунтованість їх установлюється у суворій відповідності з досягнутим при зберіганні і підробітку поліпшенням якості і з нормами природного убутку при зберіганні. Зміну фізичної маси олієнасіння визначають таким чином:

1) за записами книги кількісно-якісного обліку олієнасіння визначають з початку сезону заготівель середньозважений відсоток вологості й сміттєвих домішок за надходженням і витратою олієнасіння;

2) відсоток зміни маси олієнасіння за рахунок зменшення вологості визначається за формулою:

$$ЗМВ = [(СВН - СВВ) \times 100] / (100 - СВВ),$$

де ЗМВ – відсоток змін маси олієнасіння за рахунок зменшення вологості; СВН – середньозважений відсоток вологості з початку заготівель за приходом; СВВ – середньозважений відсоток вологості за витратою за звітний період;

3) розмір убутку маси олієнасіння за рахунок зміни вологості розраховується за формулою:

$$УМВ = (ЗМВ \times МВС) / 100,$$

де УМВ – розмір убутку маси олієнасіння за рахунок зміни вологості, кг; ЗМВ – відсоток зміни маси олієнасіння за рахунок зниження вологості; МВС – маса насіння за надходженням з фактичною вологістю і сміттєвими домішками, кг;

4) відсоток зміни маси олієнасіння за рахунок зниження сміттєвих домішок розраховується за формулою:

$$ЗМС = [(ССН - ССВ) \times (100 - ЗМВ)] / (100 - СВВ),$$

де ЗМС – відсоток зміни маси олійного насіння за рахунок зниження сміттєвих домішок; ССН – середньозважений відсоток сміттєвих домішок з початку заготівель по приходу; ССВ – середньозважений відсоток сміттєвих домішок за витратою за звітний період;

5) розмір убутку маси олієнасіння за рахунок зміни сміттєвих домішок розраховується за формулою:

$$УМС = (ЗМС \times МНС) / 100,$$

де УМС – розмір убутку маси олійного насіння за рахунок зміни сміттєвих домішок, кг; ЗМС – відсоток убутку ваги олійного насіння за рахунок зниження сміттєвих домішок; МНС – маса насіння за надходженням з фактичною вологістю і сміттєвими домішками, кг;

6) убуток маси олійного насіння (УМН) за рахунок зменшення

вологості й сміттєвих домішок дорівнює, кг:

$$УМН = УМВ + УМС$$

Після переробки усього запасу олієнасіння окремих культур або після звільнення складів олієнасіння, що перебувають у віданні однієї матеріально відповідальної особи, але не рідше одного разу на рік, обов'язково провадиться зачищення складу й інвентаризація.

Олії виробляють пресовим або екстракційним способом. Незалежно від способу виробництва олії облік витрат на виробництво провадять за кожним видом олій.

Виробничий процес на олійних заводах починається з моменту передачі сировини олійних культур зі складу або з сушильного цеху через ваги до бункера (завальні ями) виробничого цеху. Передача насіння соняшнику, сої, льону й іншої сировини олійних культур провадиться на підставі даних фактичного зваження і за якістю, встановленою лабораторією олійно-жирового підприємства. Передачу оформлюють актом.

На підприємствах, де сушильний відділок для насіння виділено в самостійний цех, останній приймає олійне насіння для підробітку й відпускає просушене насіння за фактичною масою і за якістю, встановленою лабораторією до і після підробітку. Результати підробітку олійного насіння на очисних машинах і в сушарках відображаються у звітах за встановленою формою. На підставі цих звітів, перевірених бухгалтерією й затверджених керівником підприємства, втрати списуються за рахунок зменшення вологості й сміттєвих домішок у насінні олійних культур. Ці втрати не повинні перевищувати різницю, що виникає при зіставленні вологості й засміченості олійного насіння, яке надходить на підробіток і передане після підробітку у виробництво.

Уся вироблена нерафінована олія, яка відповідає вимогам державного стандарту, і попутна продукція (шрот (макуха)) з виходом з виробництва зважується і здається на склад або в інші цехи для подальшого перероблення.

Облік нерафінованих олій (власних і тих, що надійшли зі сторони) ведеться за видами, сортами і за масою у натурі і в жирах. Шрот (макуху) враховують щодо кожного виду за масою у натурі з урахуванням вологості.

Калькуляційною одиницею кожного виду олії є одна тонна нерафінованої олії. Фактична собівартість одиниці виробленої продукції за кожним видом нерафінованої олії визначається шляхом ділення витрат (за калькуляційними статтями) на всю кількість (масу) олії даного виду, випущеної з виробництва (табл. 10.1.1).

Рафінація олій і харчових тваринних жирів може здійснюватися в самостійних рафінаційних цехах або в рафінаційних цехах (дільницях), які входять до складу маргаринових заводів (цехів) і можуть бути самостійною виробничою одиницею або входять до складу жирових і



Таблиця 10.1.1

*Калькуляція виробничої собівартості нерафінованої соняшникової олії*

Види витрати	Сума, грн.
1. Вартість насіння соняшника (15 т за ціною 4800 грн.)	72086
2. Матеріальні цінності	1004
3. Оплата праці	7609
4. Відрахування на соціальні заходи	2701
5. Амортизація	702
6. Інші витрати	712
7. Зворотні відходи (лузга – вихід 20 %, ціна за 1 т 750 грн.)	2250
Разом	82574
Продукція:	
• макуха (вихід 35 %, ціна 3000 грн. за 1 т)	15750
• олія (вихід 37 %), кг	5550
Виробнича собівартість, всього	66824
• 1 кг олії	12,04

олійно-жирових комбінатів.

Сировиною для виробництва рафінованих олій є нерафіновані олії закупіні, власного виробництва, а також одержані на давальницьких умовах.

Рафінація олій може здійснюватися за повним циклом, урахувавши гідратацію, нейтралізацію, відбілювання, вінтеризацію і дезодорацію або за окремими переділами.

Передача олій на рафінацію оформляється за масою в натурі і за масою в жирах (без вологи й відстою). Облік витрат на виробництво здійснюється щодо кожного виду рафінованих олій (соняшникова, соєва, ріпакова, лляна та інші).

Олію нерафіновану власного виробництва передають на рафінацію за фактичною виробничою собівартістю, а закуплену в інших підприємств (постачальників), за вартістю придбання з урахуванням транспортно-заготівельних витрат.

Уся вироблена рафінована олія, що відповідає вимогам державного стандарту, а також попутна продукція й відходи виробництва у міру випуску з виробництва зважуються і здаються на склад (зливну станцію) або в інші цехи для подальшої переробки.

Облік рафінованих олій ведеться за видами і масою в натурі. Відповідність виробленої рафінованої олії показникам державного стандарту має бути підтверджена лабораторними аналізами.

Калькуляційною одиницею кожного виду олії є одна тонна рафінованої олії. Фактична собівартість одиниці виробленої продукції кожного виду рафінованої олії визначається шляхом ділення витрат (за калькуляційними статтями) на всю кількість (масу) олії даного виду, випущеної з виробництва.

Калькуляції на всі рафіновані жири, що передаються для виробництва маргаринової продукції складаються за виробничою собівартістю.

Окремий облік виробництва гідратованих олій здійснюється, якщо гідратацію виділено в самостійний цех або дільницю і гідратовані олії повністю або частково реалізуються на сторону.

Сировиною для виробництва гідратованих олій є нерафіновані олії. Нерафіновану олію для гідратації передають за масою. У ній визначають вміст вологи, відстою і фосфатидів за масою. Облік витрат на виробництво здійснюється щодо кожного виду гідратованих олій.

Уся вироблена гідратована олія, що відповідає вимогам державного стандарту, а також фосфатиди (харчові й кормові) у міру виходу з виробництва зважуються і здаються на склад (зливну станцію) або в інші цехи для подальшої переробки.

Облік гідратованих олій ведуть за видами і за масою в натурі. Відповідність виробленої гідратованої олії показникам державного стандарту повинна бути підтверджена лабораторними аналізами.

Фосфатиди (харчові й кормові) враховують за масою в натурі і за масою в жирах.

Калькуляційною одиницею кожного виду гідратованої олії є одна тонна гідратованої олії. Фактична вартість одиниці виробленої продукції кожного виду гідратованої олії визначається шляхом ділення витрат (за калькуляційними статтями) на всю кількість (масу) олії даного виду, відпущену з виробництва.

Якщо гідратовані олії переробляються повністю на даному підприємстві, то витрати на гідратацію включають до собівартості кінцевої продукції за відповідними статтями витрат на виробництво. Якщо після гідратації олія нерафінована, що надійшла з олійного цеху, за якістю не відповідає олії гідратованій, то витрати на гідратацію додаються до витрат на виробництво нерафінованих олій.

Олія власного виробництва передається на фасування за її виробничою собівартістю.

Вартість склопляшки не належить до витрат на фасування олій, а входить до ціни продукції. Вартість транспортної тари (ящики дерев'яні, картонні й полімерні) входить до собівартості продукції.

Біті пляшки (у т. ч. щерблені) у межах установлених норм списують на витрати виробництва з фасування олії. Втрати олії при фасуванні списують на витрати виробництва в межах норм природного убутку.

Бухгалтерський облік фасованих олій ведуть за видами олій і за масою в натурі, а тари (пляшки) - за кількістю встановлених місткостей.

Загальна собівартість фасованої олії складається із собівартості однієї тонни олії, що пішла на фасування, і собівартості самого фасування.

При зачищенні баків, у яких зберігаються олії, визначають фактичну кількість (масу) фузу (бакового відстою), що утворився, і за даними лабораторних аналізів визначають уміст у ньому жирів.

Комісія із зачищення баків та інвентаризації залишків, призначена керівником підприємства, перевіряє за оборотом баку відповідність наявності жирів у залишках фузу до кількості жирів, яка має бути в залишках олії, що перейшла у фуз, і в акті зачищення дає свій висновок про збереженість жирів.

На олійно-жирових підприємствах, які здійснюють операції тільки з олією власного виробництва, фактичну кількість і вартість олії, що перейшла у фуз, сторнують.

Якщо фуз передається зі складу на вторинну промислову переробку, то переробка цього фузу відображається у звіті про використання сировини й виходу олії окремим рядком. Обсяг виробленої продукції змінюється на різницю в натуральному й грошовому вираженні між фузом, переданим на промислову переробку, і одержаною з нього олією.

На олійно-жирових підприємствах, жирових комбінатах, маргаринових заводах, гідрогенізаційних й оліфоварних заводах, які переробляють олію, одержану від постачальників, фуз, що утворився у баках, списують з рахунку олія і оприбутковують за рахунком фуз за масою в натурі і жирах з оцінкою жирів у фузі за ціною можливого використання (для внутрішнього використання) або за ціною вихідного матеріального ресурсу (олії).

Сировиною для виробництва оліфи є олії, сикативи, що виробляються з використанням олій, та різні хімічні компоненти. Передача сировини на виробництво оліфи оформляється за масою в натурі. Облік витрат на виробництво здійснюється за кожним видом оліфи (натуральна, оксоль та інші).

Усю вироблену оліфу, що відповідає вимогам державного стандарту, у міру випуску з виробництва зважують і здають на склад. Облік оліфи ведеться за видами і за масою в натурі. Відповідність виробленої оліфи показникам державного стандарту має бути підтверджена лабораторними аналізами.

Калькуляційною одиницею кожного виду оліфи є одна тонна оліфи. Фактична собівартість одиниці виробленої продукції кожного виду оліфи визначається шляхом ділення витрат (за калькуляційними статтями) на всю кількість (масу) оліфи даного виду, випущеної з виробництва.

До основного виробництва гідрогенізаційних заводів належить виробництво саломасу. Саломас (штучне сало) – твердий жир, що отримується в промисловості шляхом гідрогенізації рідких жирів: рослинної олії, жиру морських ссавців і риби.

Гідрогенізаційні заводи мають у своєму складі основні цехи - рафінаційний і автоклавний (гідрогенізаційний) з каталізаторним відділком і допоміжний - електролізерний цех для виробництва водню, що використовується під час гідрогенізації жирів.

На гідрогенізаційних заводах, де рафінація жирів входить до єдиного технологічного процесу виробництва саломасу, облік витрат на

виробництво здійснюють об'єднано щодо рафінаційного й автоклавного цехів.

На тих підприємствах, де рафінацію жирів виділено в самостійну виробничу одиницю, облік витрат на виробництво здійснюється окремо на рафінацію і гідрогенізацію.

Сировиною для виробництва саломасу є олії й жири, а основним матеріалом - водень та різноманітні каталізатори. Передача жирів у виробництво здійснюється за фактичною масою в натурі і за масою в жирах (без вологи та вагового відстою) за даними аналізу заводської лабораторії.

Весь вироблений саломас, що відповідає вимогам державного стандарту, а також попутну продукцію й відходи виробництва в міру випуску з виробництва зважують і здають на склади або в інші цехи для подальшої переробки. Облік саломасу на складі ведеться за масою в натурі і в жирах.

Калькуляційною одиницею є одна тонна саломасу. Фактичну собівартість одиниці виробленої продукції - саломасу визначають шляхом ділення витрат (за калькуляційними статтями) на всю кількість (масу) саломасу, випущеного з виробництва.

Передачу саломасу іншим цехам підприємства для подальшого його використання у виробництві іншої продукції оформлюють у первинних документах за масою в натурі і за масою в жирах (за даними аналізу заводської лабораторії) і передають за виробничою собівартістю.

Виробництво переетерифікованого жиру може бути виділене в самостійну структурну одиницю або входить до складу гідрозаводу чи рафінаційного цеху. Вироблений переетерифікований жир ураховується за масою в натурі і за масою в жирах (без вологи та вагового відстою).

Переетирифіковані олії й жири передаються для подальшого використання у виробництві продукції в інші цехи в складі підприємства за виробничою собівартістю.

До виробництва маргаринової продукції належить виробництво різних видів маргарину, кондитерських, хлібопекарних й кулінарних жирів. Сировиною для виробництва маргаринової продукції є саломас, олії й харчові тваринні жири (нерафіновані або рафіновані дезодоровані) та інші жири.

Передача сировини у виробництво провадиться за фактичною масою в натурі і за масою в жирах за даними аналізу заводської лабораторії. Облік витрат на виробництво здійснюється за видами продукції:

- маргарин в асортименті фасований;
- маргарин в асортименті нефасований;
- кондитерські, хлібопекарні й кулінарні жири в асортименті фасовані;
- кондитерські, хлібопекарні й кулінарні жири в асортименті нефасовані.

Усю продукцію, яка вироблена на маргариновому заводі (в цеху) і яка відповідає державному стандарту, а також відходи виробництва у міру випуску з виробництва зважують і здають на склад готової продукції. Передачу оформлюють специфікаціями, відважками й актами за встановленою формою. Облік маргаринової продукції ведеться за видами (за найменуванням, за кількістю) і за масою в натурі.

Калькуляційною одиницею кожного виду продукції є одна тонна відповідного виду маргарину. Фактичну собівартість одиниці виробленої продукції кожного виду маргаринової продукції визначають шляхом ділення витрат (за калькуляційними статтями) на всю кількість (масу) продукції даного виду, випущеної з виробництва.

Облік витрат на виробництво майонезу здійснюється за видами продукції:

- майонез в асортименті фасований;
- майонез в асортименті нефасований.

Калькуляційною одиницею є одна тонна майонезу відповідного виду.

Біті склобанки (в т.ч. шерблені) у межах установлених норм списують на витрати виробництва з фасуванню майонезу.

Вартість транспортної тари (ящики дерев'яні, картонні й полімерні) входить до собівартості продукції.

Бухгалтерський облік виробництва майонезу ведеться за видами майонезу і за масою в натурі, а тари (склобанки) - за кількістю встановлених місткостей.

Фактичну собівартість одиниці виробленого майонезу кожного виду визначають діленням витрат (за калькуляційними статтями) на всю кількість (масу) продукції даного виду, випущеної з виробництва.

До основного виробництва миловарних заводів належить виробництво мила господарського, туалетного, мийних засобів, гліцерину та інших. Сировиною для виробництва мила, мийних засобів і гліцерину є рослинні й тваринні жири, синтетичні жирні кислоти, поверхнево-активні речовини та інше.

Миловарні заводи мають у своєму складі основні підрозділи: розщеплювально-гліцериновий, миловарний, - враховуючи механічну обробку й пакування господарського й туалетного мила.

Сировиною для розщеплювання жирів є олія, саломас, жир технічний та інша жирова сировина. Передача сировини у виробництво (на розщеплювання) провадиться за фактичною масою в натурі, а також за масою в жирах і за масою жирних кислот за даними аналізу заводської лабораторії.

Олію і саломас власного виробництва передають на розщеплювання за їх виробничою собівартістю, а іншу жирову сировину, в тому числі олію і саломас покупні, - за фактичною вартістю придбання з урахуванням транспортно-заготівельних витрат.

Усі витрати на нейтралізацію і випарювання гліцеринових вод відносять до витрат розщеплювально-гліцеринового цеху.

Жирні кислоти й сирій гліцерин, одержані при розщеплюванні жирів, у міру випуску з виробництва зважують і здають на склад або в інші цехи для подальшої переробки. Облік жирних кислот здійснюють за масою в натурі і в перерахунку на 100-відсотковий вміст жирних кислот, а сирій гліцерин - за масою в натурі і в перерахунку на 88-відсотковий. Якщо жирні кислоти реалізуються на сторону, то на них складається окрема калькуляція фактичної собівартості і визначається ціна реалізації.

Облік витрат на виробництво миловарної продукції здійснюється окремо на мило господарське й туалетне, на мийні засоби.

Під час виробництва мила господарського вартість сировини й основних матеріалів відносять за прямою ознакою до кожного виду мила з урахуванням вмісту жирних кислот у ньому.

При виробництві мила туалетного вартість сировини й основних матеріалів відносять за прямою ознакою до кожної групи або за найменуванням туалетного мила.

При виробництві мийних засобів вартість сировини й основних матеріалів відносять за прямою ознакою до кожного виду в асортименті. Жири, що піддавалися розщеплюванню, передають на виробництво мийних засобів за виробничою собівартістю, покупні жирні кислоти, синтетичні жирні кислоти й інші жири, які не піддавалися розщеплюванню, - за вартістю придбання.

Сировина, яка передається в цех для виробництва мила і мийних засобів, відображається в калькуляціях таким чином:

- натуральні рослинні й тваринні жири (саломас, олія, жир в соапстоці, сало технічне, технічний жир) та інше - за масою в жирах (без вологи й вагового відстою) і масою жирних кислот;
- синтетичні жирні кислоти - за масою в жирних кислотах, враховуючи речовини, що не омилуються;
- синтетичні мийні засоби - в перерахунку на 100-відсоткові мийні засоби.

Мило, яке надходить до миловарного цеху на переробку, приймається за фактичною масою в натурі і в перерахунку на 100-відсоткові жирні кислоти. Вміст останніх у милі визначається лабораторним аналізом.

До складу виробленої миловарної продукції звітного місяця включають кількість і вартість виробленого мила за вирахуванням кількості і вартості зданого в переварку.

Калькуляційною одиницею є одна тонна продукції відповідного найменування - мила господарського, туалетного або мийного засобу. Фактичну собівартість одиниці виробленої продукції - мила господарського, туалетного й мийних засобів визначають шляхом ділення витрат за видами або групами продукції (за калькуляційними статтями) на

всю кількість (масу) продукції даного виду, групи чи найменування, випущеної з виробництва.

На миловарних заводах, які мають дистиляційні установки, сирий гліцерин передають у подальшу обробку - дистиляцію, після якої готовою продукцією є дистильований гліцерин. Вихідною сировиною для виробництва дистильованого гліцерину є сирий гліцерин. При цьому сирий гліцерин власного виробництва оцінюється за виробничою собівартістю, а купований - за вартістю придбання. З вартості сирого гліцерину вираховують вартість гудрону.

При дистиляції жирних кислот для реалізації на сторону визначають їх виробничу собівартість шляхом додавання до вартості жирних кислот фактичних витрат на дистиляцію й вилучення вартості гудрону.

На олійно-жирових підприємствах можуть перероблятися фруктові кісточки, вироблятися кетчуп, гірчиця, борошно з шроту (макухи), барвники, лаки та інші види продукції.

При виробництві рідкої гірчиці з гірчичного порошку облік витрат і калькулювання собівартості готової продукції здійснюють за найменуваннями і видами фасовки. Вартість сировини власного виробництва відносять на собівартість продукції за виробничою собівартістю, а вартість покупної сировини і матеріалів - за вартістю придбання з урахуванням транспортно-заготівельних витрат. Вартість скляних банок місткістю 0,125 л відносять до витрат виробництва. Вартість скляних банок місткістю 0,2-3,0 л не відносять на витрати виробництва, а включають до ціни продукції. Биті банки (в т. ч. шерблені) списують на витрати виробництва в межах установлених норм. Калькуляційною одиницею є одна тонна гірчиці.

На підприємствах, що переробляють гірчичне насіння, при виробництві гірчичного порошку з харчової гірчичної макухи облік витрат і калькулювання собівартості готової продукції здійснюють у цілому без підрозділу на види й сорти. Калькуляційною одиницею є одна тонна гірчичного порошку.

При виробництві борошна із шроту (макухи) облік витрат і калькулювання собівартості готової продукції провадять за видами без поділу за сортами. Калькуляційною одиницею кожного виду продукції є одна тонна борошна. Облік готової продукції ведуть за видами борошна і за масою в натурі.

До функцій допоміжних виробництв входить обслуговування основного виробництва і всього підприємства. Допоміжні виробництва не беруть безпосередньої участі у випуску основної продукції, але сприяють цьому, забезпечуючи умови, необхідні для нормальної роботи основного виробництва.

На кінець місяця за даними аналітичного обліку визначають суму витрат для окремих виробництв (за показниками вимірювальних приладів, нарядів, замовлень і інших документів), кількість виробленої продукції і

виконаних робіт у цілому й окремо за споживачами. На підставі цих даних витрати розподіляють за фактичними споживачами послуг і продукції. При цьому допускається оцінка взаємних послуг допоміжних виробництв за собівартістю.

До складу енергетичних цехів (дільниць) можуть входити: електростанції, служба контрольно-вимірювальних приладів і автоматики, електроремонтні служби.

Електростанції виробляють електроенергію для виробничих потреб і для освітлення. До витрат електростанції входять також витрати на утримання й експлуатацію заводських енергетичних комунікацій і втрати енергії у магістральних мережах підприємства.

Одиницею калькулювання продукції електростанції є 1000 кВт/год. енергії. Собівартість 1000 кВт/год. енергії визначають діленням суми виробничих витрат за звітний місяць на кількість виробленої енергії (послуг). При цьому із загальної кількості виробленої енергії кожного виду вираховується кількість енергії, яка використана енергетичним цехом протягом місяця для власних потреб. Кількість електроенергії, яка відпущена цехам-споживачам на освітлення і стороннім організаціям, визначають за показниками лічильників.

Підприємства, які не мають електростанцій, можуть отримати електроенергію зі сторони по електричних мережах з понижувальними електродідстанціями і трансформаторними пунктами. У цьому разі собівартість електроенергії визначається з вартості цієї енергії за встановленими тарифами з доданням таких витрат підприємства.

До складу паросилового господарства можуть входити парові станції, котельні установки, водоканалізаційні магістралі, водонасосні станції та інше.

Парові станції або котельні установки виробляють пару й гарячу воду для технологічних потреб, а також для двигунів і опалення. Витрати на виробництво пари, а саме витрати води, палива й допоміжних матеріалів, включають до калькуляції за фактичною собівартістю підприємства або вартістю придбання ресурсу. До витрат паросилового господарства входять також витрати на утримання водоканалізаційних магістралей до цехів-споживачів. Виробництво пари (гарячої води) вимірюють спеціальними приладами.

Об'єктом калькулювання паросилового господарства є одна Гкал тепла або одна тонна нормальної пари. Собівартість однієї Гкал тепла або однієї тонни нормальної пари визначають діленням сум витрат за звітний місяць на кількість виробленої пари з вирахуванням витрат пари на власні потреби котельні.

При цьому вартість пари (гарячої води), відпущеної цехам-споживачам на господарські потреби, визначають за даними спеціальних приладів, а за відсутності останніх - на підставі технічного розрахунку відповідно до потужності агрегатів цехів-споживачів, часу роботи і



кубатури будівлі.

Вода підприємству може подаватися або з власного водопроводу, або з комунального. При водопостачанні підприємства насосною станцією, яка має власне водосховище з водопровідними мережами, собівартість води складається з витрат на утримання і поточний ремонт артезіанських свердловин, обладнання водосховищ і магістралей.

Воду обліковують у кубічних метрах за показниками водомірів і манометрів водонасосної станції, що реєструють подачу води у водосховище. Кількість води, яка надходить зі сторони, визначають за рахунками водопостачальної організації.

Об'єктом калькулювання водопостачання є 1 куб.м води (1000 л). Собівартість 1 куб.м води визначають діленням суми витрат за звітний місяць на кількість отриманої і використаної води. Кількість води, відпущеної цехам-споживачам і на господарські потреби, визначають, виходячи з виробничої програми і норм витрат води на виробничі й господарські потреби. Щомісяця відповідальні особи за водопостачання складають звіт про витрати води.

Компресорні цехи призначені для виробництва холоду на компресорних установках. Виробничу програму установок складають на підставі щомісячного плану виробництва основних виробничих цехів, які споживають холод, і діючих норм витрачання на одиницю продукції.

Об'єктом калькулювання роботи компресорного цеху є 1000 робочих калорій холоду. Собівартість 1000 робочих калорій холоду визначають діленням суми витрат за звітний місяць на кількість виробленого холоду. Кількість холоду, витраченого цехами-споживачами, визначають за даними вимірювальних приладів. У разі відсутності вимірювальних приладів фактичні витрати на виробництво холоду розподіляють між цехами-споживачами пропорційно до витрат, обчислених за плановими нормами витрат. У такому самому порядку розподіляють витрати на холод між окремими видами продукції, які виробляються в одному цеху.

До ремонтних цехів підприємств можуть належати ремонтно-механічні майстерні, ремонтно-будівельні дільниці, електроремонтна служба (якщо вона не входить до енергетичного цеху) та інше.

Об'єктом обліку й калькулювання ремонтних цехів є разові або постійно діючі (річні) виробничі замовлення. Витрати на роботи обґрунтовуються відомостями дефектів, технічними актами, описами робіт, складеними в процесі огляду об'єкта робіт.

Разові замовлення відкриваються на конкретну роботу.

Постійно діючі (річні) замовлення відкриваються на дрібні роботи постійного характеру кожним цехом-замовником із зазначенням статті для віднесення витрат до цього чи іншого замовлення.

Витрати на утримання транспорту обліковують окремо за видами транспорту (автотранспорт, залізничний транспорт та інше).

Облік витрат транспортних цехів здійснюється на підставі планів

техніко-економічних показників (фактичних даних), використання транспортних машин, розподілення робочого часу цих машин між цехами-споживачами і затверджених кошторисів витрат, а також діючих норм матеріальних, трудових і грошових витрат.

Об'єктом калькулювання вантажного автотранспорту є один тоннокілометр перевезень. Калькуляційною одиницею для автокар, автовантажувачів є одна машино-година. Собівартість одиниці робіт і послуг у цих випадках визначається діленням усієї суми витрат на експлуатацію вантажного транспорту на загальну кількість тоннокілометрів.

Вартість вантажно-розвантажувальних робіт (витрати на оплату праці вантажників, які супроводжують машини, і підсобних робітників) не входить до собівартості тоннокілометра.

На заводах, які виробляють водень для реалізації на сторону, витрати електролізерного цеху враховуються за допоміжним виробництвом, в цьому разі складається звітна калькуляція.

Об'єктом калькулювання роботи електролізерного цеху є 1000 куб.м водню. Собівартість 1000 куб.м водню визначають діленням суми витрат за звітний місяць на кількість виробленого водню.

Облік виробництва водню провадять за допомогою газового лічильника, встановленого в електролізерному або автоклавному цеху. За наявності лічильника в електролізерному цеху кількість виробленого водню за зміну визначають безпосередньо за показниками лічильника. Якщо лічильник встановлено тільки в автоклавному цеху, то виробництво водню обліковують за актами передавання водню електролізерним цехом автоклавному з урахуванням наявності водню в газгольдері.

У тарному цеху виготовляють тару для пакування готової продукції, виробленої на підприємстві. Витрати на виробництво визначають за видами тари (бочкова, ящикова, картонна та інше).

Об'єктом калькулювання продукції тарного цеху є типовий розмір кожного виду тари. Для решти тари даного виду визначають відповідні коефіцієнти, за якими їх приводять до калькульованої одиниці.

Собівартість приведеної одиниці визначають діленням загальної суми витрат даного виду тари на загальну кількість приведених одиниць.

## **10.2. Калькулювання собівартості об'єктів діяльності сільськогосподарських підприємств**

Процес управління виробництвом сільськогосподарської продукції безпосередньо пов'язаний з калькулюванням собівартості продукції рослинництва та тваринництва.

Точність та обґрунтованість калькуляційних розрахунків є важливою передумовою об'єктивності цілого ряду важливих економічних показників.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) чи вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Об'єктами калькуляції є конкретні види продукції, робіт та послуг.

У рослинництві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року.

Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

а) розподіляються між окремими об'єктами планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;

б) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;

в) розподіляються загальні витрати: на зрощення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;

г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

д) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;

е) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;

є) визначається загальна сума виробничих витрат по об'єктах обліку;

ж) визначається собівартість продукції рослинництва;

з) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;

і) розподіляються витрати з утримання кормоцехів;

ї) визначається собівартість продукції тваринництва;

й) визначається собівартість продукції, робіт, послуг інших виробництв.

Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва таким чином:

а) тракторів - пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних та будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);

б) ґрунтообробних машин - пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;

в) сівалок - пропорційно площі посіву культур;

г) технічних засобів для збирання врожаю - прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;

е) машин для внесення в ґрунт добрив - пропорційно фізичній масі

внесених добрив;

є) меліоративних споруд - пропорційно меліорованим площам;

ж) приміщень для зберігання продукції - пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства відносяться на сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно площі поливних земель.

Витрати на догляд за полежахисними лісовими смугами включаються без вартості одержаних з цих смуг дров, хмизу, плодів (за цінами їх можливої реалізації чи використання). Ці витрати відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно площам, до яких лісові смуги прилягають.

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено декілька видів худоби розподіляються пропорційно зайнятій площі.

Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт та послуг).

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються. Аналітичні рахунки закриваються в такій черговості: газо-, тепло-, електро-, водопостачання, ремонтна майстерня, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт.

Транспортні роботи тракторів і послуги живої тяглової сили калькуються раз в кінці року.

Витрати на утримання газового господарства обліковуються на одному аналітичному рахунку в розрізі окремих статей, включаючи вартість одержаного газу. Обліковою і калькуляційною одиницею в газопостачанні є 1 куб. метр. У підприємствах, де використовується лише скраплений (балонний) газ, розраховується собівартість 1 кілограма газу.

Для розрахунку фактичної собівартості 1 куб. метра газу необхідно витрати на газопостачання, включаючи вартість придбаного газу, поділити на його кількість і за цією оцінкою надані послуги відносити на споживачів відповідно кількості відпущеного кожному з них газу.

Собівартість 10 ГКал теплоенергії визначається діленням суми витрат на виробництво, придбання та передачу споживачам теплоенергії на її загальну кількість без врахування енергії, що використана на власні потреби котельні, та втрат її в мережі. Собівартість теплоенергії відноситься щомісяця на користувачів виходячи з її кількості, спожитої кожним з них.

Для розрахунку собівартості 10 кіловат-годин електроенергії потрібно всі витрати, пов'язані з її виробництвом на власних електростанціях, вартість електроенергії, одержаної із загальної мережі, і витрати на утримання електрогосподарства поділити на загальну кількість спожитої електроенергії без урахування електроенергії, використаної електрогосподарством. Собівартість електроенергії щомісяця списується на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них. Витрати на утримання електрогенераторів, змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, відносять безпосередньо на відповідні виробництва.

У водопостачанні визначається собівартість 1 куб. метра води, добутої власною водокачкою і одержаної зі сторони. Для цього витрати на водопостачання (витрати на утримання водокачки, вартість води, одержаної зі сторони, витрати на утримання внутрігосподарської водорозподільної мережі тощо) діляться на загальну кількість використаної води. Щомісяця собівартість її відноситься на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них.

Витрати на утримання насосних установок, які обслуговують поля, ферми, ставки, пасовища, відносяться на витрати відповідного об'єкту чи на загальновиробничі витрати.

Фактична собівартість виконаних робіт в ремонтно-механічній майстерні визначається щомісяця. В бухгалтерському обліку витрати відображаються за окремими замовленнями (групою однорідних замовлень), а загальновиробничі витрати ремонтно-механічної майстерні розподіляються між окремими замовленнями пропорційно до нарахованої прямої оплати праці. Зняті з відремонтованого об'єкта вузли і деталі оцінюються за справедливою вартістю (вартістю відновлення) або вартістю придбання. На вартість знятих вузлів (деталей) зменшуються витрати на ремонт об'єкта.

Фактична собівартість закінчених ремонтних робіт щомісяця списується на споживачів послуг.

Облік витрат на утримання холодильних установок ведеться на окремому аналітичному рахунку.

На підставі журналу обліку руху та зберігання продукції в холодильних камерах і спеціальних сховищах щомісяця розраховується кількість центнеро-днів зберігання кожного виду продукції. Фактичну собівартість послуг холодильних камер відноситься на споживачів, збільшення собівартості продукції, що зберігається або на витрати збуту.

Облік витрат на утримання вантажного автотранспорту ведеться, як правило, на одному аналітичному рахунку незалежно від кількості, видів, вантажопідйомності та характеристики кузова машин. В окремих випадках ведуть облік витрат на роботу спеціальних машин (автокранів тощо).

Перевезення вантажів обліковуються в тонно-кілометрах, а робота спеціальних машин та обсяг перевезень людей вантажним

автотранспортом - в машино-годинах, кількість яких в кінці звітнього періоду перераховується в машино-дні.

Для визначення собівартості виконаних робіт спочатку розраховується собівартість машино-дня роботи вантажного автотранспорту, якщо ним виконувалися роботи на засадах погодинної оплати. Для цього всі витрати на його утримання діляться на кількість машино-днів, відпрацьованих на всіх видах робіт та визначають витрати, пов'язані з роботами з погодинною оплатою. Решта витрат становитиме собівартість робіт з перевезення вантажів, для визначення якої витрати на ці роботи ділять на обсяг робіт у тонно-кілометрах (калькуляційною одиницею роботи є 10 тонно-кілометрів). Щомісяця фактичні витрати списуються на відповідні об'єкти.

Витрати на утримання автокранів та інших спеціальних машин відображають окремо і відносять на споживачів виходячи з обсягу виконаних робіт та відпрацьованого часу на обслуговуванні кожного з них.

Формування витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку здійснюють без витрат на паливо і вартості робочої сили за роботами виконаними в рослинництві. Ці суми списують прямо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. Інші витрати розподіляють між окремими культурами і транспортними роботами пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах. Після списання витрат на об'єкти робіт виконаних в рослинництві залишаються витрати, які відносяться лише на транспортні роботи тракторів. За витратами, що залишаються визначають фактичну собівартість 1 ет. гектара (1 т-км) транспортних робіт тракторного парку, шляхом ділення суми витрат на обсяг транспортних робіт.

На собівартість послуг живої тяглової сили відноситься вартість кормів, амортизація робочих тварин та інших необоротних активів, оплата праці працівників, що доглядають за тваринами, витрати на профілактичні ветеринарні заходи тощо.

Собівартість однієї голови приплоду обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби. Собівартість одного кормо-дня (для оцінки вартості приплоду) розраховується діленням всієї суми витрат з утримання робочої худоби на кількість кормо-днів.

Собівартість одного робочого дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби (без вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих робочих днів (без днів роботи на самообслуговуванні). При цьому робочий день коней і волів прирівнюються один до одного.

Визначена собівартість одиниці послуг живої тяглової сили є підставою для віднесення витрат на споживачів виходячи з кількості використаних ними робочих днів (коне-днів).

Виробнича собівартість продукції за видами сільськогосподарських культур визначається:

- а) зерна, насіння соняшнику – франко-тік (франко-місце зберігання);
- б) соломи, сіна – франко-місце зберігання;
- в) цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників цукрових буряків, коренеплодів – франко-поле (франко-місце зберігання);
- г) плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочів закритого ґрунту – франко-пункт приймання (зберігання);
- д) соломки та трести льону, конопель – франко-пункт зберігання чи переробки (в підприємстві);
- е) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур – франко-пункт зберігання;

- є) зеленої маси на корм – франко-місце споживання;
- ж) зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул – франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

Всі послідовучі витрати на виконання операцій по підготовці продукції до реалізації та її проведення відносяться на витрати зі збуту. Якщо ці операції здійснюються за плату, їх розглядають як виконання робіт на сторону з відображенням в складі доходів.

Витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні втрати. При пересіві повністю загблих посівів сума витрат становитиме вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати). Всі інші суми витрат на лушення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив та витрачені на їх внесення суми тощо, тобто неповторювані витрати списуються в розрізі статей на пересіану культуру.

Витрати на вирощування культур, які частково загинули або по яких стався недобір продукції внаслідок стихійного лиха, списуються на втрати від стихійного лиха чи від техногенних катастроф і аварій тощо.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустиного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а

зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

Наприклад, в підприємстві зібрано 20000 центнерів повноцінного зерна озимої пшениці та 1500 центнерів зерновідходів із вмістом в них зерна 60 відсотків. Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломи) становили 292600 грн. Розрахунок собівартості одержаної продукції виконується таким чином. Кількість повноцінного зерна у зерновідходах становить 900 центнерів ( $1500 \times 60/100$ ). Загальна його кількість з урахуванням зерновідходів дорівнюватиме 20900 центнерів ( $20000 + 900$ ). Собівартість центнера повноцінного зерна становитиме 140 грн. ( $2926000 \text{ грн.} : 20900 \text{ центнерів}$ ), а собівартість центнера зерновідходів становитиме 84 грн. ( $140 \times 900/1500$ ).

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість центнера насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з врахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться на рівні 14 відсотків). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрігосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

При потребі додатково розраховується фактична собівартість центнера кукурудзи в качанах.

Виробнича собівартість центнера цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.

Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, закладених в кагати, визначають собівартість одного центнера.



Облік витрат на догляд за кагатами починаючи з січня та витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості, та визначається собівартість центнера буряків-висадків діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків.

Вирощене насіння цукрових буряків та кормових буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

Для визначення собівартості продукції льону та конопель витрати на їх вирощування розподіляються між насінням та соломкою пропорційно до їх вартості за діючими цінами реалізації. Собівартість соломки визначається діленням витрат на фізичну масу. Собівартість трести льонувовгунця чи конопель включає вартість соломки і витрати на її розстільання, перегортання, підняття із стелищ тощо.

Собівартість центнера насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки.

Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідних культур розподіляються між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Для розрахунку собівартості центнера картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції.

Собівартість центнера продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з врахуванням поживності.

При веденні обліку витрат по групі овочевих культур розраховується середня собівартість продукції цих культур. Для визначення собівартості продукції окремої культури витрати на групу культур розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

До собівартості продукції теплиць включаються і витрати на утримання бджолиних сімей для запилення (без вартості одержаного меду та іншої продукції бджільництва за реалізаційними цінами).

Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати

розподіляються пропорційно вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.

Для розрахунку собівартості центнера продукції баштанних культур всі витрати діляться на кількість оприбуткованої продукції. При цьому фактичні витрати на вирощування баштанних культур розподіляються між видами продукції пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість центнера насіння овочевих та баштанних культур визначається діленням витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та сортування (без вартості відходів та побічної продукції за цінами можливого використання) на кількість одержаної продукції.

Собівартість кормових буряків, а також цукрових буряків, вирощених для годівлі худоби, визначається діленням витрат (без вартості гички за нормативно-розрахунковими витратами) на кількість одержаної продукції.

Витрати на вирощування та збирання кормових культур становлять собівартість одержаної продукції (зеленої маси, сіна та ін.).

Витрати на вирощування і догляд за однорічними сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовуються для одержання одного виду продукції, повністю відносяться на її собівартість. При одержанні кількох видів продукції (зеленої маси, включаючи і випас, та сіна) витрати на їх вирощування розподіляються пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції відносяться безпосередньо на її собівартість.

Витрати на вирощування багаторічних трав розподіляються на витрати минулих років та витрати поточного року.

Витрати минулих років – це витрати на вартість насіння та інші витрати; вони обліковуються на окремому аналітичному рахунку і рівномірно розподіляються за роками залежно від терміну експлуатації посівів. Ці витрати в розрізі статей додаються до витрат поточною року. Якщо з окремих площ сіяних трав одержують кілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляються між видами продукції пропорційно кількості зібраної зеленої маси.

Витрати поточного року – це витрати на щорічний догляд за посівами та збирання врожаю. Вони разом з певною часткою витрат минулих років становлять собівартість отриманої продукції звітного періоду.

При збиранні з однієї і тієї площі кількох видів продукції витрати минулого і поточного року розподіляються між ними пропорційно площі збирання, до яких додають прямі витрати на збирання, що і буде становити собівартість продукції.

При збиранні сіяних однорічних і багаторічних трав на насіння солома оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю і включається із загальних витрат, а решта суми становитиме собівартість одержаного насіння

Витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати майбутніх періодів і розподіляються протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4 – 9 років, залежить від очікуваного порядку використання площ і затверджується наказом про облікову політику підприємства

Собівартість центнера готового силосу та сінажу визначається вартістю закладеної зеленої маси і витрат на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування (включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів). Загальна сума витрат ділиться на фізичну вагу одержаного готового силосу чи сінажу.

Побічна продукція, використана для силосування чи виготовлення сінажу (коренеплоди, солома, капустяне листя, кошики соняшнику тощо), списується на виробництво силосу (сінажу) за їх вартістю.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання.

Собівартість центнера плодів, ягід, винограду визначається діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а при потребі – за її видами та сортами) на кількість одержаної продукції.

У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюються в цілому по садівництву і калькулюється середня собівартість одержаної продукції. При потребі визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

Для визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанців насіннячкових і кісточкових порід тощо) загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляється пропорційно кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених в ґрунті для дорощування.

Для визначення собівартості 1000 викопаних саджанців необхідно до витрат, що припадають на їх вирощування, додати витрати на викопування і загальну суму поділити на кількість викопаних саджанців.

Витрати на вирощування і збирання та доробку хмелю розподіляються між одержаною продукцією пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

У спеціалізованих підприємствах облік витрат на вирощування квітів ведеться за культурами, а собівартість продукції розраховується діленням витрат на її кількість. У разі вирощування кількох культур на одній площі (в одній теплиці) сума витрат розподіляється між видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Неспеціалізовані підприємства облік витрат на вирощування квітів ведуть в розрізі відкритого і закритого ґрунту; окремий рахунок

відкривають для обліку витрат на вирощування насіння. Між видами продукції сума витрат розподіляється пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів.

Продукцією першого є компост, собівартість якого визначається діленням загальної сум витрат на кількість отриманого компосту.

Основною продукцією другого переділу є товарний гриб, собівартість якого визначається сумою витрат включаючи собівартість закладеного компосту за мінусом вартості використаної побічної продукції, діленням на кількість отриманих грибів.

Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції) становлять собівартість продукції тваринництва, причому:

а) вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на надзвичайні витрати;

б) вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображається за окремою статтею в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат, витрат на його прибирання та до ставки до місця зберігання вартості підстилки. Собівартість тонни гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній виходячи з вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція, така як: вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загіблених тварин, оцінюється за цінами можливої реалізації чи іншого використання. Її вартість відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний в звітному періоді, та жива маса.

Витрати на утримання молодняка тварин, який не зважується (молодняк робочих коней, звірів тощо), відносяться на збільшення вартості цих тварин виходячи з кількості кормо-днів та собівартості кормо-дня.

Приріст живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі та птиці певного виду та групи визначається як різниця між масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загіблених), і масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року, включаючи приплід, та які були на початок року.

Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці

(без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість центнера живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості центнера живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не уточнюється.

Сільськогосподарські підприємства мають право визначати собівартість живої маси тварин в розрізі партії (реалізованих, переведених в старшу вікову групу, забитих тощо) на підставі даних про вартість тварин, одержаних від приплоду, переведених з молодших груп, придбаних тощо, та вартість приросту маси тварин цієї партії.

У молочному скотарстві розраховується собівартість центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

У підприємствах, які спеціалізуються на вирощуванні призначених для реалізації корів-первісток, витрати на їх утримання до розтєлення (без вартості побічної продукції) відносяться на приріст живої маси корів-первісток і живу масу одержаного приплоду, а витрати на їх утримання з часу розтєлення до реалізації становитимуть собівартість одержаного від них молока.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняка великої рогатої худоби і тварин, вибракуваних з основного стада, в молочному скотарстві розраховується виходячи з витрат на їх вирощування та відгодівлю.

У м'ясному скотарстві собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (включаючи масу одержаного приплоду) складається із витрат на утримання корів і нетелів (останні за 2 місяці до розтєлення переводяться в основне стадо) і телят до 8-місячного віку (без вартості

побічної продукції та молока, яке оцінюється за реалізаційними цінами).

Собівартість центнера живої маси визначається діленням суми витрат, віднесених на приплід і приріст живої маси телят до 8-місячного віку, і балансової вартості телят, що були в цій групі на початок року та надійшли в групу протягом року, на загальну живу масу телят до 8 місяців, відлучених від маток (без маси тварин, що загинули), та тих, що залишилися під матками на кінець року. Розрахована собівартість центнера використовується для оцінки телят, що залишилися під матками на кінець року та переведені в старші групи.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняка старше 8 місяців та худоби на відгодівлі визначається виходячи з витрат на їх вирощування та відгодівлю.

Витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок з поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої маси і ділового приплоду.

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначається діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду).

Собівартість центнера живої маси поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначається діленням вартості поросят під матками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року.

Собівартість центнера приросту маси та живої маси свиней інших груп (на дорощуванні та відгодівлі) визначається виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю.

У неспеціалізованих підприємствах собівартість валового приросту живої маси свиней (включаючи живу масу приплоду) визначається в цілому по галузі діленням витрат на утримання всіх груп свиней на кількість приросту. Собівартість центнера живої маси свиней визначається виходячи з витрат на їх вирощування.

Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній - за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12 відсотків, каракульському - 15, а в усіх інших напрямках - 10 відсотків загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де віці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець без вартості побічної продукції та

приплоду розподіляються між вовною та приростом живої маси пропорційно до вартості цієї продукції за цінами реалізації вовни та живої маси овець у звітному періоді.

Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення.

Собівартість центнера живої маси інших груп молодняка і овець на відгодівлі визначається виходячи з витрат на їх вирощування.

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. По основному стаду птиці калькулюється собівартість 1 тис. яєць, а по молодняку птиці - 1 центнер приросту живої маси та 1 центнер живої маси (кількість приросту живої маси визначається розрахунково).

Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності - за реалізаційними цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняка птиці.

При інкубації може бути незавершене виробництво. Для його оцінки планову собівартість однієї голови добового молодняка птиці слід поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію інкубації, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих в добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначають собівартість голови ділового добового молодняка птиці.

Витрати на утримання основного стада племінних коней (без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами та вартості виконаних робіт, оцінених за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней) становитимуть собівартість приплоду на момент відлучення.

Річні витрати на вирощування молодняка коней (без вартості побічної продукції) приєднуються до балансової вартості молодняка, який був у групі на початок року та який надійшов в поточному році, включаючи приплід.

Собівартість молодняка коней, переведеного в основне стадо, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року, в момент

придбання чи відлучення від маток, витрат на утримання лошат у звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і середньою їх собівартістю.

Собівартість однієї голови приплоду кролів визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняка на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється на 50 відсотків планової собівартості.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняка до відлучення (без вартості побічної продукції - гною, шкурок забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Якщо в підприємстві на кінець року залишається певна кількість не відлученого молодняка, його вартість (на рівні 50 відсотків планової собівартості голови при відлученні) виключається із загальної суми витрат.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняка після відлучення визначається виходячи з витрат на їх вирощування.

У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняка на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 відсотків. Собівартість однієї голови молодняка на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплідом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняка. Загальна сума витрат без вартості молодняка, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Молодняк звірів після відлучення дооцінюється виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

Вартість молодняка звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначається на основі вартості молодняка на початок року і витрат на його утримання, які розраховуються виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості кормо-днів.

Собівартість товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби. В спеціалізованих підприємствах з повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) визначається собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що знаходяться протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість одного центнера цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня маса цьоголітки



приймається за 30 грамів.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. До витрат на утримання вигульних ставків включається вартість випущених цьоголіток і витрати на їх вирощування до виллову і реалізації. Собівартість центнера товарної риби визначається діленням всіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначається собівартість одного центнера валової риби, що складається із витрат на вилловлення, транспортування та підготовки її до зберігання (охолодження, підмороження та підсолання риби) та на утримання суден і флоту, а також засобів вилловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховується собівартість тонни готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюються за цінами продажу. Собівартість кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним з перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури згідно затверджених нормативів.

У разі використання на опилання більшої кількості бджолиних сімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Собівартість греди складається з вартості племінних коконів і витрат на приготування греди (без вартості гредажних коконів з метеликами, що не вийшли, оцінених за цінами реалізації).

До собівартості сирих коконів включається вартість греди за собівартістю її приготування або за ціною придбання, витрати на інкубацію греди, виходування черв'яків і одержання коконів. Собівартість центнера сирих коконів визначається діленням витрат (без

вартості побічної продукції) на масу вирощених сирих коконів.

На підприємствах і в організаціях з племінної справи і штучного осіменіння сільськогосподарських тварин собівартість сперми розраховується за видами плідників. Готовою продукцією є вироблена і реалізована в звітному періоді спермопродукція.

До собівартості розбавленої свіжоодержаної і реалізованої сперми плідників включають витрати на їх утримання та технологічні витрати (вартість хімікатів і азоту, оплата праці спеціалістів, включаючи відрядження на соціальні заходи тощо). Для визначення собівартості сперми із загальної суми виключаються вартість побічної продукції.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми визначається діленням суми витрат поточного року на фактично реалізовану сперму певного виду тварин.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми плідників власного виробництва та придбаної визначається діленням загальної суми витрат, що складаються із собівартості сперми власного виробництва і вартості придбаної сперми, на загальну кількість реалізованої розбавленої сперми.

Повна собівартість однієї дози реалізованої замороженої сперми визначається діленням загальної суми витрат поточного року та вартості реалізованої придбаної сперми на кількість проданої в поточному році продукції.

Заморожена сперма плідників, одержана в поточному році, відображається в оперативному обліку на забалансовому рахунку за кількістю (без вартісної оцінки).

Облік витрат на заморожену сперму ведеться за окремими галузями тваринництва.

Витрати на доставку рідкого азоту і сперми та вартості азоту, що використовується для дозправлення посудин Д'юара, на пунктах штучного осіменіння щомісяця списуються на витрати з реалізації.

У підсобних (промислових) виробництвах собівартість виробленої продукції визначається на умовах франко-склад.

Собівартість продукції підсобних виробництв, наприклад, підприємств з переробки насіння соняшнику, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції за договірною ціною (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи: спочатку обчислюється собівартість переробки одиниці сировини, для чого всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) ділять на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини (переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт на стороні), а потім визначається собівартість власної готової продукції, для чого вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості

використаних відходів та побічної продукції за реалізаційними цінами), діляться на кількість власної готової продукції.

У плодоовочеконсервному виробництві розраховується собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами можливого їх використання) та інших компонентів (оцту, спецій, солі), оплата праці, відрахування на соціальні заходи працівників прямо відносяться на відповідні види консервів. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції (непрямі витрати), розподіляються між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Аналогічним чином розраховується собівартість продукції пункту соління, однак між видами продукції вартість компонентів (солі, спецій тощо) розподіляється за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі витрати - пропорційно кількості виробленої продукції.

Непрямі витрати в сушильному виробництві розподіляються між видами продукції пропорційно центнеро-дням.

Собівартість продукції виноробного виробництва визначається діленням суми витрат на виготовлення продукції включаючи сировину і допоміжні матеріали, використані у виробництві (без вартості відходів за реалізаційними цінами) на кількість готової продукції. Непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів розподіляються між видами продукції пропорційно кількості, а при потребі враховується ще й тривалість її зберігання.

В підприємствах та підрозділах по переробці і приготуванню кормів розраховується собівартість кожного виду одержаної продукції (вітамінно-трав'яного борошна, комбікормів, гранульованих кормів, кормосумішей тощо). Для цього вартість переробленої маси і добавок відноситься прямо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються пропорційно масі переробленої сировини.

Собівартість виробленої продукції млинів і крупорушок включає в себе вартість переробленої сировини та витрати, пов'язані з її переробкою.

Для визначення собівартості кожного виду продукції (борошно, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються між видами продукції пропорційно умовній кількості переробленої сировини. Для розрахунку використовується показник продуктивності млина у разі виготовлення конкретного виду продукції. Наприклад, якщо продуктивність млина при переробці зерна на дерть на 30 відсотків вища, ніж при його розмелюванні на борошно, то зерно, перероблене на борошно, перераховується в умовну продукцію із застосуванням коефіцієнта 10, а на дерть - 0,7.

У хлібопекарному виробництві витрати відносяться на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені

безпосередньо, розподіляються між видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвіток та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Непрямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Для обчислення собівартості продукцію забою тварин і птицю оцінюють за фактичною собівартістю. Розраховується фактична собівартість м'яса окремих видів тварин. Для цього до вартості тварин додаються витрати на забій і виключається вартість побічної продукції (шкур, субпродуктів першої та другої категорії тощо) за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації. Результат ділиться на кількість одержаного м'яса.

На птахозабійних цехах калькулюється собівартість 1 центнера охолодженого м'яса. Побічну продукцію (пух, пір'я, підкрилок, нестандартні тушки, субпродукти, кров, кишки) слід оцінювати за цінами можливої реалізації.

У разі переробки декількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності конвеєрної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку кількості умовних голів з використанням таких коефіцієнтів: дорослі кури і курчата - 1,0, качки - 2,0, індики і гуси - 4,0. На конкретний вид продукції відносять безпосередньо вартість забитої птиці та використаних матеріалів.

Для визначення собівартості продукції забою кролів (м'ясо і шкурки) всі витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів за собівартістю (без вартості побічної продукції за цінами її можливої реалізації), розподіляються між цими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість шкурок хутряних звірів калькулюється окремо за їх видами. Витрати на забій розподіляються між ними пропорційно кількості забитих голів. Шкурки, які за своїми розмірами чи якістю не відповідають діючим стандартам, вважаються нестандартними. Витрати між стандартними і нестандартними шкурками розподіляються за цінами можливої реалізації. Собівартість шкурок складається з вартості забитих звірів, витрат на забій, первинну обробку та зберігання знежирених шкурок в холодильнику (без вартості побічної продукції). При цьому витрати на зберігання знежирених шкурок в холодильнику розподіляються між їх видами пропорційно площі та тривалості зберігання.

Собівартість 1 тонни трести складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки трести у волокно собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і

витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

У цегельному виробництві собівартість продукції обчислюється за переділами: заготівля глини та піску, виготовлення цегли-сирцю, випалювання цегли. На перших двох переділах розраховуються витрати на одержання відповідно 1 куб. метра заготовлених глини і піску та 1000 цеглин-сирцю. Собівартість випаленої цегли складається із витрат на випалювання, включаючи вартість цеглин-сирцю без вартості побічної продукції (половинок та битої цегли за реалізаційними цінами).

При незначному обсязі цегельного виробництва переділи не виділяються. В цьому разі собівартість випаленої цегли обчислюється виходячи з витрат на заготівлю сировини, виготовлення сирцю та випалювання цегли (без вартості побічної продукції).

У разі заготівлі деревини з власних лісонасаджень розраховується собівартість 1 куб. метра ділової деревини. Для цього витрати, включаючи плату за деревину, реалізовану на пні (без вартості побічної продукції, наприклад, дров за ціною можливого використання), діляться на кількість одержаної продукції.

Окремо обчислюються витрати на виготовлення пиломатеріалів, фактична собівартість яких складається з вартості розпиленої деревини (когод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на їх розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обаполку, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання.

Витрати сільськогосподарських підприємств на добування торфу плануються і обліковуються в цілому по виробництву незалежно від цільового призначення торфу. Готовою продукцією є заготовлений торф, висушений до встановлених кондицій.

У разі потреби розрахунок собівартості торфу здійснюватиметься з урахуванням його вологості, яка береться на рівні: торф для добрив - 55 відсотків, для підстилки - 40 відсотків, кусковий для палива - 33 відсотки, фрезерний для палива - 40 відсотків. Це дає змогу визначити собівартість заготовленої продукції в перерахунку на торф умовної вологості.

Для визначення собівартості 1 тонни заготовленого для певного призначення торфу необхідно витрати на торфорозробку розділити на кількість торфу умовної вологості і помножити на кількість торфу умовної вологості певного призначення. Одержаний результат ділиться на його фізичну масу. Виготовлення торфобрикетів слід розглядати як окремий переділ торфорозробок. Собівартість виготовлених брикетів складається з вартості використаного торфу та інших компонентів і витрат на приготування маси, її формування та сушіння.

### 10.3. Калькулювання об'єктів діяльності на підприємствах громадського харчування

На підприємствах громадського харчування собівартість окремих видів продукції не розраховують, а складають планову калькуляцію цін на страви у калькуляційних картках. У калькуляційних картках наводяться перелік складових страви, їх ціна і необхідна кількість. При цьому ціноутворюючими факторами є вартість сировини і націнка, котру встановлюють у відсотках від вартості сировинного набору страви, або від вартості кожного окремого продукту незалежно від того, на виготовлення яких страв цей продукт витрачається.

Сировина в громадському харчуванні – це продовольча сировина (продукція рослинного, тваринного, мінерального, синтетичного чи біотехнічного походження, що використовується для виробництва харчових продуктів) і харчові продукти (будь-які продукти, що в натуральному вигляді чи після відповідної обробки вживаються людиною у їжу або для пиття).

Підприємствами громадського харчування застосовуються два основних підходу визначення роздрібних цін на продукцію власного виробництва:

- шляхом додавання націнки до вартості сировинного набору даної страви чи виробу;
- шляхом застосування націнок, встановлених на відповідні групи сировини незалежно від того, на виготовлення яких страв чи виробів будуть використані продукти.

Сутність першого підходу полягає в тому, що націнки встановлюються залежно від виду й групи продукції, до якої відноситься дана страва чи кулінарний виріб. Віднесення страв і кулінарних виробів до тієї чи іншої групи проводиться за їхньою працемісткістю.

Важливою особливістю другого підходу ціноутворення є те, що націнки диференціюються за групами сировини незалежно від того, на виготовлення яких страв буде використано той чи інший вид сировини. Одна і та ж сировина включається до калькуляції з незмінною націнкою, а вартість сировинного набору розраховуються в роздрібних цінах громадського харчування.

Прийнятним можна вважати такий підхід калькулювання цін на продукцію громадського харчування, при якому розмір чистого доходу враховував би витрати на виробництво і реалізацію даної страви чи виробу та можливий розмір прибутку, визначений з урахуванням цінової політики підприємства.

Складання калькуляції на прикладі гарніру з капусти подано в табл. 10.3.1.

Таблиця 10.3.1

## Калькуляційна картка «Гарнір з капусти» на 10 кг

№ п/п	Найменування продуктів	Норма, г	Ціна за первісною вартістю 1 кг, грн.	Сума, грн.
1	Капуста білокачанна свіжа	13130	6,00	78,78
2	Жир кулінарний	450	20,00	9,00
3	Морква	500	6,00	3,00
4	Цибуля ріпчаста	710	12,00	8,52
5	Томатне пюре	800	40,00	32,00
6	Оцет 3%	300	3,00	0,90
8	Борошно пшеничне	120	15,00	1,80
9	Цукор	300	10,00	3,00
10	Перець чорний горошком	2	100,00	0,20
11	Лавровий лист	1	400,00	0,40
12	Сіль	50	2,00	0,10
13	Загальна вартість набору продуктів на 10кг гарніру			137,7
14	Націнка 70,0 % = $(137,70 \times 70,0) : 100$			96,39
15	ПДВ = $(96,39 \times 20) : 100$			19,28
16	Відпускна вартість гарніру в розрахунку на 10 кг			253,37
17	Відпускна вартість 1000 грам гарніру			25,34
18	Відпускна вартість 100 грам гарніру			2,53

Таблиця 10.3.2

## Калькуляційна карта «Гарнір комбінований» на 10 кг

№ п/п	Найменування продуктів	Норма, кг	Ціна 1 кг за продажною вартістю, грн.	Сума, грн.
1	Картопля	13,2	5,40	71,28
2	Масло вершкове	0,45	34,50	15,52
3	Сіль	0,05	1,20	0,06
4	Відпускна вартість гарніру в розрахунку на 10 кг			86,86
5	Відпускна вартість 1000 грамів гарніру			8,69
6	Відпускна ціна 100 грамів гарніру			0,87

В нинішніх ринкових умовах покупні ціни на продукти досить часто змінюються, через що при кожній зміні цін необхідно вносити зміни в калькуляційні картки і визначати нову ціну реалізації. З цієї причини підприємства громадського харчування, як правило, ведуть облік товарів і продуктів у продажних цінах. Оскільки, в цьому випадку облікова ціна виступає одночасно ціною реалізації, вона вже містить у собі націнку і

ПДВ. У даному випадку калькуляційна картка заповнюється в такий спосіб: у неї заносяться продажні ціни продуктів, після чого визначається продажна вартість сировинного набору і безпосередньо продажна ціна однієї страви.

В бухгалтерському обліку підприємств громадського харчування для формування собівартості продукції використовують два методи: виробничий і торговельний.

Основні принципи обліку при торговельному та виробничому підході покажемо на схемі (рис. 10.3.1).



Рис. 10.3.1. Формування собівартості продукції в сфері громадського харчування

При виробничому методі надходження продуктів відображають на субрахунку 201 "Сировина та матеріали", а облік сировини ведуть за первісною вартістю, яка включає в себе вартість придбання (без урахування непрямих податків), суми ввізного мита, а також суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству. До неї також потрапляють і транспортно-заготівельні витрати. Їх або відразу включають



до первісної вартості на 201 субрахунок, або спочатку формують на субрахунку 289 "Транспортно-заготівельні витрати", а потім розподіляють між залишками запасів наприкінці місяця і вартістю продуктів, які вибули в цьому звітному періоді.

У свою чергу, продукти, які не проходять жодної техобробки (наприклад, свіжі фрукти, напої в пляшках тощо), а в чистому вигляді реалізуються споживачам, обліковують на рахунку 28 "Товари" як товари.

Собівартість страв формують на рахунку 23 "Виробництво". Сюди включають тільки прямі витрати, пов'язані з їхнім приготуванням, а саме вартість придбаних продуктів, зарплата кухаря, відрахування на соціальні заходи та інші. Такий перелік статей відповідно до технологічного процесу приготування страв устанавлює самостійно підприємство.

А якщо неможливо визначити, яка частка оплати праці кухаря або амортизації припадає на одиницю виготовленої продукції (або аналітичний облік організовано за видами продукції), то застосовують рахунок 91 "Загальновиробничі витрати". Потім його розподіляють так: змінні та розподілені постійні витрати потрапляють у Дт рахунку 23 "Виробництво", а решта (постійні нерозподілені) — у Дт 901 "Собівартість реалізованої готової продукції". За базу розподілу найчастіше приймають прямі матеріальні витрати, при цьому враховуючи нормальну потужність обладнання.

Однак, беручи до уваги специфіку діяльності підприємств громадського харчування, незавершеного виробництва там практично не буває. Позаяк майже всі готові страви мають реалізувати протягом дня. Тому доцільно всі загальновиробничі витрати з рахунку 91 повністю списувати на субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" без розподілу.

Цей аргумент слугуватиме й тому факту, що рахунок 26 "Готова продукція" в обліку ресторану (кафе) також можна оминати, і собівартість одразу списувати проводкою: Дт 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" Кт 23 «Виробництво».

Синтетичний облік сировини і товарів у виробництві ведуть на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображають вартість товарів і сировини, що надійшли у виробництво, а за кредитом – вартість сировини, що використана на виготовлення продукції власного виробництва, вартість повернутих товарів і сировини до комори, вартість нестачі товарів і сировини.

Дебетове сальдо рахунку 23 «Виробництво» показує вартість залишків сировини, що не пройшла кулінарне оброблення, сировина в напівфабрикатах і готових виробів, які не реалізовані та знаходяться у виробництві. Аналітичний облік товарів і сировини ведуть щодо кожного виробництва і матеріально відповідальної особи.

Продаж страв відображають на субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції". Варто зазначити, що всі ціни, за якими продають

продукцію відвідувачам закладу, мають визначатися в калькуляційній карті.

Торговельний метод найчастіше використовують підприємства громадського харчування, де продукти підлягають досить простій техобробці (розігрівання, охолодження тощо), або ж ті, хто продає товари без обробки разом зі стравами власного виробництва.

Облік продуктів ведуть на субрахунку 281 "Товари на складі". Тут можливі два варіанти облікової ціни товарів:

- за первісною вартістю, якщо для різних підрозділів встановлено різний рівень націнки;
- за ціною продажу, яка включає первісну вартість і суму торгової націнки. Вона доречна, якщо використовують один рівень націнки для всіх підрозділів.

Суму націнки підприємство встановлює самостійно. Її облік ведуть на субрахунку 285 "Торгова націнка". Торгову націнку також нараховують і на суми податкових зобов'язань із ПДВ, сплачених при придбанні таких товарів.

Коли продукти передають у виробництво, то роблять запис: Дт 282 "Товари в торгівлі" Кт 281 "Товари на складах". За цим підходом собівартість не калькуюють, тому рахунок 23 «Виробництво» не використовують. Дохід від продажу товарів відображають на субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів".

У дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації" списують вартість реалізованих товарів за цінами продажу на підставі звітів матеріально відповідальних осіб і документів про реалізацію, а в кінці місяця розраховують суму націнок і ПДВ щодо реалізованих товарів. Для відображення вартості реалізованих товарів на рахунку 90 "Собівартість реалізації" розраховану суму націнок і ПДВ за реалізовані товари відображають за дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" і кредитом рахунку 285 "Торгова націнка" методом "червоного сторно".

Сума націнки і ПДВ щодо реалізованих товарів визначається як добуток суми грошових коштів, одержаних за реалізовані товари, і середнього відсотка націнки і ПДВ.

Середній відсоток націнки і ПДВ визначається діленням суми залишку націнок і ПДВ на початок звітного місяця і націнок і ПДВ у вартості товарів за цінами продажу, одержаних у звітному місяці, на суму вартості залишку товарів за цінами продажу на початок звітного місяця і вартості товарів, одержаних у звітному місяці за цінами продажу. Наприклад:

1. Сума залишку товарів і сировини в коморі підприємства на початок місяця становила за цінами продажу 220000,00 грн., сума націнки і ПДВ - 100000 грн.

2. Сума товарів і сировини за цінами продажу, які надійшли до комори підприємства протягом місяця, становила 388000 грн., сума націнки і ПДВ

- 188000 грн.

3. Товарооборот підприємства за місяць становив 246000 грн.

Середній відсоток націнки і ПДВ становив:

$$(100000 + 188000) / (220000 + 388000) \times 100 \% = 47,37 \%$$

Сума націнки і ПДВ щодо реалізованих товарів і продукції становила 116530,20 грн. (246000 x 47,37 / 100 %), у тому числі:

- сума ПДВ - 41000 грн. (246000 x 20 / 120),
- сума націнки – 75530,20 (116530,20 - 41000) грн.

Розрахунок середнього відсотка націнки і ПДВ проводять:

- за умови застосування однакового рівня націнки для всіх структурних підрозділів згідно з даними залишків на початок місяця в коморі (виробництві) та структурних підрозділах і надходження товарів і сировини до комори (у виробництво) протягом місяця;

- за умови застосування різного рівня націнки для структурних підрозділів і облікової ціни - купівельної вартості в коморі згідно з даними залишків і надходження товарів і сировини з кожного окремого підрозділу (кухні, буфету, кіоску тощо).

## **МОДУЛЬ III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА КОНТРОЛЬ БЕЗБИТКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

### **РОЗДІЛ 11. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ**

**11.1. Характеристика взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку**

**11.2. Оцінка рівня безбитковості підприємства**

**11.3. Механізм моделювання витрат, чистого доходу і прибутку підприємства**

#### **11.1. Характеристика взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку**

Господарська діяльність будь-якого підприємства передбачає постійне співставлення доходів і витрат та визначення фінансового результату. Позитивний фінансовий результат (прибуток) характеризується перевищенням доходів над витратами, які були понесені для їх одержання, а негативний (збиток) – навпаки. Алгоритм розрахунку фінансового результату за об'єктами діяльності підприємства визначається показниками чистого доходу, виробничої собівартості і валового прибутку (збитку).

Прибуток – це мета, заради якої здійснює діяльність підприємство. Така важлива роль прибутку зумовлена його функціями: оціночною, розподільчою, стимулюючою, соціальною.

Оціночна – характеризує ефект господарської діяльності підприємства, а за величиною прибутку визначається його фінансова стійкість та інвестиційна привабливість.

Розподільча – полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу результатів господарської діяльності підприємства для задоволення потреб держави, найманих працівників, особисто власників і господарюючої системи.

Стимулююча – прибуток визначає мету діяльності підприємства і є джерелом забезпечення його сталого розвитку і стійкого фінансового стану.

Соціальна – прибуток через його розподіл задовольняє різноманітні соціальні потреби персоналу підприємства, його власників, населення на регіональному рівні та суспільства в цілому. Етична поведінка, яку очікують від власників підприємства, відображає справедливий взаємозв'язок прибутку і національного багатства. Тому створеного прибутку повинно бути достатньо не тільки для задоволення фінансових потреб самого підприємства, а й для фінансування суспільних потреб.

На формування прибутку впливають різні фактори, які можна

класифікувати таким чином:

- матеріально-технічні – використання більш прогресивних і економічних основних засобів і виробничих запасів (інноваційна діяльність);

- організаційно-управлінські – створення нових об'єктів господарської діяльності та поліпшення інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;

- економічні – пошук внутрішніх резервів господарської діяльності шляхом контролю та аналітичних досліджень;

- соціальні – забезпечення належних умов праці, відпочинку і підвищення кваліфікації персоналу;

- екологічні – виробництво екологічно чистої (органічної) продукції та застосування безвідходних технологій в умовах зеленої економіки;

- ринково-маркетингові – формування попиту покупців;

- господарсько-правові – формування державою довгострокової (стратегічної) і поточної (тактичної) економічної і соціальної політики, спрямованої на реалізацію та оптимальне узгодження інтересів суб'єктів господарювання і споживачів, різних суспільних верств і населення в цілому;

- адміністративні – організація державного управління підприємницькою діяльністю суб'єктів господарювання через державне замовлення, ліцензування, патентування і квотування, сертифікацію та стандартизацію, застосування нормативів та лімітів, регулювання цін і тарифів, створення інвестиційних, податкових та інших пільг, надання дотацій, компенсацій та субсидій.

Всі фактори, що визначають величину прибутку матеріалізуються через збільшення обсягів реалізації об'єктів діяльності підприємства (ОР) і цін (Ц), зменшення виробничої собівартості (BC), оптимізацію структури (СТ) і асортименту продукції (АП), адміністративних витрат (AB) і витрат на збут (B3). Схематично це можна подати таким чином:

- ціни (Ц) → max;

- виробнича собівартість (BC) → min та/або BC:Ц → min;

- асортимент (АП) → max;

- структура асортименту (СТ) → opt;

- адміністративні витрати (AB) і витрати на збут (B3) → opt та/або AB:Ц → min, B3:Ц → min;

- (Ц - BC) → max та/або за умови, що збільшення ціни відбувається більшими темпами, ніж виробничої собівартості, тобто з одиниці продукції підприємство одержує максимум валового прибутку (ВП);

- (ОР x ВП) → max та/або за умови, що збільшення одного з показників буде відбуватися більшими темпами, ніж іншого, при зростанні кіцевого результату – прибутку.

Формування прибутку за факторами (Ц-BC) → max і (ОР x ВП) → max

є стратегічним завданням підприємства. При цьому може бути декілька напрямів цієї стратегії:

- ✓ перший – передбачає, що реалізація об'єктів діяльності відбувається за максимально можливими цінами при мінімальних обсягах;
- ✓ другий – протилежний першому, коли ціни визначаються мінімальними, а обсяг реалізації при цьому максимально зростає;
- ✓ третій – золота середина, ціни і обсяги реалізації формуються між максимальною і мінімальною величинами при забезпеченні максимального прибутку.

Одержання прибутку забезпечується умовами беззбиткової діяльності підприємства, при якій споживча вартість (чистий дохід) від об'єктів господарювання:

- ✓ збільшується, а витрати на його створення зменшуються;
- ✓ збільшується, а витрати на його створення не змінюються;
- ✓ збільшується більшими темпами, ніж витрати на його створення;
- ✓ не змінюється, а витрати на його створення зменшуються;
- ✓ зменшуються меншими темпами, ніж витрати на його створення.

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток" - це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою одержання відповіді на такі питання:

- який обсяг діяльності забезпечить відшкодування всіх витрат (одержання очікуваного розміру прибутку);
- при якій ціні доходи покрийть витрати (забезпечують отримання прибутку);
- як вплине на прибуток зміна ціни реалізації;
- яким повинен бути додатковий обсяг реалізації, якщо планується збільшити постійні витрати (адміністративні витрати і витрати на збут);
- як вплине на прибуток одночасне зменшення ціни і збільшення обсягу реалізації;
- яка структура витрат є найоптимальнішою.

Формування фінансового результату (прибутку, збитку) здійснюється за рахунок кожного окремого виду продукції, робіт, послуг, товарів підприємства. Підприємство є суб'єктом господарювання, який створює і реалізує різноманітні об'єкти, кожний з яких має певну собівартість та приносить певний чистий дохід.

Головним завданням розрахунку затрат на виробництво продукції є не механізм встановлення бажаної ціни, а виявлення тих напрямів роботи де можливо отримати прибуток. Це потребує розуміння динаміки витрат, їх зміни в залежності від тих чи інших факторів: цін на ресурси, обсягів збуту готової продукції, і, понад усе, асортименту.

Отже, прибуток надходить підприємству у вигляді грошових коштів від продажу кожної одиниці продукції, робіт, послуг, товарів. Втім, ці кошти не можна розглядати як вільні, оскільки з них ще слід вирахувати витрати на матеріальні ресурси, оплату праці, соціальні гарантії та

капітальні вкладення щодо оновлення основних засобів в сумі нарахованої амортизації. І тільки після того, як ці витрати будуть вираховані повністю, залишок грошових коштів формує прибуток підприємства.

Для порівняння процесу формування показників фінансових результатів вітчизняних і зарубіжних показників наведемо алгоритми їх розрахунку.

1. EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) – операційний прибуток до вирахування витрат (процентів) із залучення фінансових ресурсів і податків:

$$EBIT = \text{ЧП} + \text{ПЗ} + \text{П},$$

де ЧП – чистий прибуток; ПЗ – витрати (проценти) із залучення коштів; П – податки.

2. EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization) – прибуток до вирахування витрат із залучення фінансових ресурсів (проценти), податків і амортизації (А):

$$EBITDA = \text{ЧП} + \text{ПЗ} + \text{П} + \text{А} = \text{EBIT} + \text{А}$$

3. EBIAT (Earnings Before Interest After Tax) – прибуток до вирахування витрат із залучення фінансових ресурсів:

$$EBIAT = \text{ЧП} + \text{ПЗ}$$

4. NOPAT (Net Operating Profit After Tax) – чистий прибуток:

$$\text{NOPAT} = \text{ЧП}$$

5. ROA (Return On Assets) – відношення прибутку EBIAT до середньорічної вартості активів (СА):

$$\text{ROA} = \frac{\text{EBIAT}}{\text{СА}} = \frac{\text{ЧП} + \text{ПЗ}}{\text{СА}}$$

6. RONA (Return On Net Assets) – відношення чистого прибутку до середньорічної вартості чистих активів (СЧА), як суми середньорічної вартості власного капіталу і середньорічної суми залучених кредитів банку (СКБ):

$$\text{RONA} = \frac{\text{ЧП}}{\text{СЧА}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{СВК} + \text{СКБ}} = \frac{\text{NOPAT}}{\text{СЧА}}$$

7. ROE (Return On Equity) – відношення чистого прибутку до середньорічної вартості статутного капіталу (ССК):

$$\text{ROE} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ССК}} = \frac{\text{NOPAT}}{\text{ССК}}$$

8. ROS (Return On Sales; Net Profit Margin) – відношення прибутку (валового, чистого, EBIT) до чистого доходу (ЧД):

$$\text{ROS} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}}$$

9. ROI (Return On Investment) – відношення прибутку (валового, чистого, EBIT) до інвестицій (ІВ):

$$ROI = \frac{ЧП}{ІВ}$$

10. MVA (Market Value Added) – створена вартість підприємства за рік, як різниця вартості підприємства на кінець (ВПК) і на початок (ВПП) року або, відповідно, різниця між власним капіталом (ВКК і ВКП), скоригована на коефіцієнт ринкової вартості підприємства, виходячи з його інвестиційної привабливості (КІП):

$$MVA = ВПК - ВПП = (ВКК - ВКП) \times КІП$$

11. EVA (Economic Value Added) – різниця між чистим прибутком підприємства і вартістю використаного для його утворення капіталу (ВКП):

$$EVA = ЧП - ВКП$$

12. EPS (Earnings Per Share) – відношення прибутку (валового, чистого, ЕВІТ) до середньорічної кількості акцій (СКА)

$$EPS = \frac{ЧП}{СКА}$$

13. CFROI (Cash Flow Return on Investment) – відношення грошових надходжень (ГН) та грошових видатків (ГВ).

$$CFROI = \frac{ГН}{ГВ}$$

Таким чином, зарубіжний інвестор в процесі розрахунку прибутковості підприємства вивчає і оцінює його діяльність за показниками:

- чистий прибуток;
- чистий прибуток з нарахованими процентами при залученні кредитів;
- чистий прибуток з податками;
- чистий прибуток з амортизацією;
- чистий прибуток з амортизацією, податками та нарахованими процентами при залученні кредитів;
- вартість підприємства та її приріст в динаміці;
- відношення прибутку до активів, власного капіталу, статутного капіталу і чистого доходу.

Ефективність функціонування підприємства залежить не лише від обсягу створеного прибутку, а й від напрямів його розподілу. Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо, щоб при розподілі створеного прибутку було досягнуто оптимальності в задоволенні інтересів держави, підприємства, найманих працівників і власників.

Держава зацікавлена одержати якомога більше прибутку до бюджету з метою задоволення потреб всіх громадян. Спеціалісти виконавчих органів управління підприємства прагнуть спрямувати більшу суму прибутку на



приріст активів з метою забезпечення сталого розвитку господарюючої системи. Персонал підприємства зацікавлений у збільшенні оплати праці, що зменшує чистий прибуток і відповідно обсяги інвестиційно-інноваційної діяльності. Власники повинні забезпечити свої потреби щодо одержання дивідендів і розвитку підприємства.

Проте, якщо держава буде формувати податкові надходження до бюджету через збільшення податкового навантаження, то це не буде стимулювати розвиток інвестиційно-інноваційної діяльності і, відповідно, відбудеться зменшення податків. Те саме може статися, якщо всю суму прибутку використати на виплату дивідендів. У цьому разі не буде здійснюватися інвестиційно-інноваційна діяльність, і в перспективі скоротиться виробнича потужність підприємства, зменшиться ефективність господарювання та погіршиться фінансовий стан. Водночас, зменшення дивідендних виплат призводить до зниження інвестиційної привабливості господарюючої системи. Тому на кожному підприємстві має бути знайдено найбільш оптимальний варіант розподілу прибутку (рис. 11.1.1).



Рис. 11.1.1. Загальна схема розподілу чистого прибутку підприємства

Чистий прибуток використовують відповідно до установчих документів підприємства і прийнятих рішень власників. За його рахунок інвестують виробничий розвиток, виплачують дивіденди власникам,

створюють резерви, покривають збитки. Розподіляючи чистий прибуток, необхідно домагатися оптимізації пропорцій між його капіталізованою і спожитою частинами з метою забезпечення:

а) необхідного обсягу інвестицій для розвитку підприємства, формування власного капіталу та зростання балансової і ринкової вартості внесків власників;

б) необхідної величини прибутковості на інвестований капітал власникам підприємства.

Показники прибутковості (рентабельності) забезпечують вивчення ефективності діяльності підприємства за співвідношенням ефекту (прибутку) і вартості витрачених ресурсів, а також доходів, отриманих у результаті їх використання. Оцінку прибутковості здійснюють за системою показників, які характеризують окремі сторони господарської діяльності (табл. 11.1.1).

Таблиця 11.1.1

*Показники рентабельності та методика їх розрахунку для оцінки фінансового стану підприємств*

Показники	Алгоритм розрахунку показників
1	2
Валова рентабельність за об'єктами основної діяльності	$\frac{\text{Валовий прибуток (збиток)}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$
Рентабельність операційної діяльності	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від операційної діяльності}}{\text{Операційні витрати}}$
Рентабельність звичайної діяльності	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від звичайної діяльності}}{\text{Витрати звичайної діяльності}}$
Рентабельність поточної господарської діяльності: а) для загальної оцінки ефективності діяльності підприємства; б) щодо оцінки ефективності діяльності підприємства для власника	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від господарсь кої діяльності}}{\text{Витрати господарсь кої діяльності}}$ $\frac{\text{Чистий прибуток (збиток) від господарсь кої діяльності}}{\text{Витрати господарсь кої діяльності}}$
Рентабельність інвестованих активів в господарську діяльність: а) для загальної оцінки ефективності залучення активів у господарську діяльність; б) щодо оцінки ефективності залучення активів у господарську діяльність для власників	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Середньорічна величина активів за балансом}}$ $\frac{\text{Чистий прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Середньорічна величина активів за балансом}}$

Продовження табл. 11.1.1

1	2
<p>Рентабельність власного капіталу (інвестованих активів власниками в господарську діяльність):</p> <p>а) для загальної оцінки ефективності вкладень у господарську діяльність</p> <p>б) щодо оцінки привабливості господарювання для власників</p>	$\frac{\text{Прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Середньорічна величина власного капіталу за балансом}}$ $\frac{\text{Чистий прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Середньорічна величина власного капіталу за балансом}}$
<p>Валова рентабельність чистого доходу від поточної основної діяльності</p>	$\frac{\text{Валовий прибуток (збиток)}}{\text{Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)}}$
<p>Рентабельність статутного капіталу (внесків засновників):</p> <p>а) для загальної оцінки власників інвестицій</p> <p>б) щодо оцінки привабливості інвестицій для власника</p>	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Середньорічна величина статутного капіталу за балансом}}$ $\frac{\text{Чистий прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Середньорічна величина статутного капіталу за балансом}}$
<p>Рентабельність чистого доходу від операційної діяльності</p>	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від операційної діяльності}}{\text{Чистий дохід від реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)}}$
<p>Рентабельність чистого доходу від звичайної діяльності</p>	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від звичайної діяльності}}{\text{Чистий дохід від звичайної діяльності}}$
<p>Рентабельність чистого доходу від господарської діяльності</p> <p>а) для загальної оцінки ефективності формування чистого доходу від господарської діяльності</p> <p>б) щодо оцінки ефективності формування чистого доходу від господарської діяльності для власників</p>	$\frac{\text{Створений прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Чистий дохід від господарської діяльності}}$ $\frac{\text{Чистий прибуток (збиток) від господарської діяльності}}{\text{Чистий дохід від господарської діяльності}}$

Охарактеризуємо зміст кожного показника.

Для оцінки ефективності формування поточних витрат підприємства доцільно використовувати показники валової, операційної, звичайної і

загальногосподарської рентабельності.

Валова рентабельність характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємства за центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат, безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції та загальновиробничим управлінням, а також визначення виробничої собівартості. Показник дає змогу визначити скільки копійок валового прибутку, який створюється в процесі реалізації продукції, формує 1 грн. витрат виробничої собівартості.

$$\text{ВПО} = \text{ЧДО} - \text{СРО} = (\text{КРО} \times \text{ЦРО}) - (\text{КРО} \times \text{ВРО}),$$

де ВПО – валовий прибуток за реалізованими об'єктами діяльності; ЧДО – чистий дохід за реалізованими об'єктами діяльності; СРО – собівартість реалізованих об'єктів діяльності; КРО – кількість реалізованих об'єктів діяльності; ЦРО – ціна на реалізовані об'єкти діяльності; ВРО – виробнича собівартість за змінними витратами на створення об'єктів діяльності.

Рентабельність операційної діяльності – свідчить про ефективність операційних витрат, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості, загальногосподарським управлінням і збутовою діяльністю та іншими операційними витратами. Ці витрати безпосередньо беруть участь у виготовленні та реалізації продукції і створюють прибуток від операційної діяльності, а показник рентабельності показує суму прибутку, одержану в розрахунку на 1 грн. цих витрат.

Рентабельність звичайної діяльності дозволяє вивчити привабливість підприємства за визначеними умовами господарювання відповідно до діючих положень внутрішніх і зовнішніх нормативних документів та з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві, і які можливо передбачити. В даному випадку показник рентабельності узагальнює і дає якісну оцінку рівня формування прибутку від усіх витрат, які можливо передбачити на підприємстві з розрахунку створеного фінансового результату на 1 грн. звичайних витрат, за участю яких безпосередню здійснюється господарська діяльність.

Рентабельність господарської діяльності узагальнює рівень ефективності всіх поточних витрат, які можливо передбачити (звичайних), а також випадкових (надзвичайних), що виникають у процесі господарювання. Сума цих витрат безпосередньо впливає на загальний фінансовий результат і рівень ефективності господарської діяльності.

Водночас у створеному фінансовому результаті фокусуються інтереси власника і держави, які зацікавлені в тому, щоб прибуток був значимим і постійно зростав, але сперечаються за співвідношення у його розподілі. При цьому прибуток, що залишається після сплати податків, надходить у повне, нічим не регламентоване для підприємства користування. Виходячи з цього, доцільно розраховувати два показники рентабельності господарської діяльності: для оцінки загальної ефективності підприємства та його ефективності для власників.

За допомогою першого показника держава буде оцінювати можливість здійснення підприємництва за відповідним видом економічної діяльності, а за другим показником власники будуть визначати доцільність господарювання та його інвестування. Показники рентабельності господарської діяльності від усіх поточних витрат пропонується визначати за відношенням створеного і чистого прибутку до витрат, які характеризують усі використані ресурси підприємства. За показником рентабельності створеного прибутку можливо характеризувати доцільність господарювання, а за чистим прибутком – привабливість підприємництва для власників. При цьому методологічно правильним було б визначення створеного прибутку з усіма видами податкових платежів, а чистого прибутку – за їх вирахуванням.

$$\text{СПП} = \text{ЧДП} - \text{СРО} - \text{ВПД} + \text{ППП};$$

$$\text{ЧПП} = \text{СПП} - \text{ППП},$$

де СПП – створений прибуток підприємством за об'єктами діяльності; ЧДП – чистий дохід підприємства за реалізованими об'єктами діяльності; СРО – собівартість реалізованих об'єктів діяльності; ВПД – витрати періоду діяльності підприємства, які не включаються до виробничої собівартості; ППП – податкові платежі підприємства; ЧПП – чистий прибуток підприємства.

Оцінку ефективності інвестування коштів у господарську діяльність підприємств необхідно здійснювати за допомогою показників рентабельності активів, власного капіталу (чистих активів) і статутного капіталу. Водночас, показники рентабельності досліджуються за розрахунком прибутку, створеного в процесі господарської діяльності і прибутку, що залишається власникам (чистого прибутку).

Показник рентабельності активів використовується якщо досліджується ефективність постійних довгострокових вкладень усіх інвесторів для забезпечення господарської діяльності підприємства. Він характеризує загальну ефективність підприємництва відносно активів, відображених у балансі.

Рентабельність активів дозволяє провести порівняння прибутковості різних підприємств. Назва цього показника говорить сама за себе: він вимірює, який прибуток приносить кожна гривня, вкладена в активи підприємства, незалежно від того чи є вони власністю цього підприємства, чи одержані в борг. Такий підхід дозволяє порівнювати прибутковість підприємств з різною структурою активів і визначити, хто ж, врешті-решт, має найкращу рентабельність.

Показники рентабельності власного капіталу (чистих активів) і статутного капіталу показують загальну ефективність підприємницької діяльності відносно власних вкладень засновників підприємства при його створенні та реінвестуванні прибутку. Вони є універсальною характеристикою привабливості і вигідності інвестування для фактичних та потенційних власників, а також оцінкою вміння господарюючих

суб'єктів користуватися ринком фінансових ресурсів.

Ефект від залучення в господарську діяльність власного капіталу виникає тоді, коли його рентабельність більша ніж відсоток від вкладання коштів у комерційні банки.

Для управління ефективністю надходження грошових потоків підприємства від підприємницької діяльності необхідно використовувати показники рентабельності чистого доходу.

Ці показники дозволяють оцінити рівень прибутковості виручки, що надходить на підприємство від реалізації об'єктів підприємницької діяльності та здійснення фінансових і інвестиційних операцій та надзвичайних подій. Показники рентабельності показують, скільки з 1 грн. чистого доходу на підприємство надходить відповідно валового, операційного, звичайного, загального та чистого прибутку. Зростання цих показників може бути наслідком двох факторів. По-перше, це свідчить про зменшення витрат на одиницю доходу або цін придбаних ресурсів. По-друге, це може бути результатом зростання цін на продані товари, продукцію, роботи, послуги та види діяльності. Показники рентабельності чистого доходу характеризують рівень ефективності господарювання відповідно за показниками: валового прибутку – результати роботи структурних підрозділів, які формують виробничі витрати; операційного прибутку – використання ресурсів у процесі виробництва, управління і збуту об'єктів операційної діяльності; прибутку від звичайної діяльності – формування звичайних (передбачуваних доходів); створеного (загального) прибутку – всіх господарських операцій, які передбачаються в процесі діяльності; чистого прибутку – з урахуванням податкової системи і податкової політики держави щодо розподілу фінансового результату.

Всю сукупність показників рентабельності витрат і доходів можна розглядати як складову системи показників управління підприємством.

Якщо підприємство прагне підвищити рівень прибутковості, йому, звісно, слід або скоротити витрати, або збільшити чистий дохід. Рівень рентабельності підвищується завдяки:

- продажу продукції за вищими цінами;
- продажу більших обсягів прибуткової продукції;
- зменшення собівартості реалізованої продукції, а також рівня адміністративних витрат і витрат на збут та інших витрат періоду;
- оптимізації асортименту реалізованої продукції щодо збільшення питомої ваги більш прибуткових її видів.

З огляду на це, основна мета аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку – це оцінка, моделювання і прогнозування оптимального співвідношення між споживчою вартістю (чистим доходом), одержаною від об'єкта витрат, і витратами на її формування.

## 11.2. Оцінка рівня безбитковості підприємства

Господарську діяльність потрібно організувати так, щоб окупити всі витрати, та ще й отримати певний прибуток. Кажуть, людина багатіє не великими доходами, а розумними витратами. Це добре видно із формули розрахунку розміру операційного прибутку (ОП), де з чистого доходу (ЧД) вираховуються операційні витрати (ОВ): виробнича собівартість реалізованої продукції, що створює чистий дохід (СР), адміністративні витрати (АВ) та витрати на збут (ВЗ), тобто для забезпечення розвитку підприємницької діяльності і її фінансової стійкості необхідно, щоб  $ЧД > СР + АВ + ВЗ$ .

Вищенаведені економічні показники виконують в цілому ті самі функції, що й національні рахунки для оцінки стану економіки держави. Оцінка доходів і витрат здійснюється за економічними системами, які формуються суб'єктами господарювання (ЄДРПОУ), та їх можливими групуваннями за регіонами (КОАТУУ), видами економічної діяльності (КВЕД) й іншими класифікаційними ознаками. Без таких розрахунків економічна політика ґрунтувалася б на припущеннях.

Основна мета аналізу показників витрат і доходів є оцінка і моделювання оптимального співвідношення між споживчою вартістю (чистим доходом) об'єкта господарювання і витратами на його формування.

Одна з найскладніших проблем керування співвідношенням між витратами і чистим доходом це: оцінити фактичний їх рівень, передбачити майбутнє, віднайти ефективні рішення в умовах невизначеності. Інструментом мінімізації невизначеності слугує прогнозування, а прогнозом називають спробу визначити (передбачити) стан якогось явища чи процесу в майбутньому, тобто можливі наслідки управлінських рішень.

У процесі управління безпекою господарської діяльності необхідно обчислювати й аналізувати наступні показники:

- ✓ валовий прибуток (збиток);
- ✓ валову і операційну прибутковість чистого доходу;
- ✓ рівноважний обсяг операційної діяльності (точку безбитковості);
- ✓ рівень безпеки операційної діяльності;
- ✓ обсяг операційної діяльності, що забезпечує цільову прибутковість;
- ✓ коефіцієнт операційної залежності (еластичності), який дає змогу оцінювати залежність операційного прибутку від динаміки чистого доходу і структури витрат за функціональним зв'язком.

Оцінка співвідношення витрати – чистий дохід – прибуток здійснюється на таких передумовах:

- ✓ натуральні показники обсягів виробництва (ОВі) і реалізації (ОПі) (продажу) продукції (товарів, робіт, послуг) за періоди часу, що досліджуються, збігаються, тобто  $ОВі = ОПі$ ;
- ✓ витрати поділяються на змінні ( $ЗВ = СР$ ) і постійні ( $ПВ = АВ + ВЗ$ ).

За показниками фінансової звітності виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням всіх загальновиробничих витрат – це змінні витрати, а постійні витрати – це адміністративні витрати і витрати на збут;

✓ змінні витрати пропорційні обсягу господарської діяльності, а постійні залежать лише від періоду часу;

✓ ціна на продукцію (товари, роботи, послуги) характеризується середньою величиною за звітний період.

Основним показником, який характеризує ефективність господарювання виробничих структурних підрозділів підприємства, є валовий прибуток (ВП). Валовий прибуток, який можна назвати джерелом покриття постійних витрат і формування операційного прибутку, обчислюється за формулою:

$$\text{ВП} = \text{ЧД} - \text{CP(ЗВ)}, \text{ або } \text{ВП} = \sum_{i=1}^n \text{OP} \times \text{ЦР} - \sum_{i=1}^n \text{OP} \times \text{BC},$$

де OP – обсяг реалізації (продажу) об'єктів господарської діяльності за асортиментом в натуральному виразі; ЦР – ціна реалізації одиниці продукції (товарів, робіт, послуг); BC – виробнича собівартість одиниці продукції (товарів, робіт, послуг).

Валовий прибуток визначається за сукупністю показників, які пов'язані індексними і балансовими моделями. Отже, валовий прибуток дорівнює постійним витратам (ПВ) і операційному прибутку (ОП), тобто прибутку від продажу продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\text{ВП} = \text{ПВ} + \text{ОП}, \text{ де } \text{ПВ} = \text{AB} + \text{BЗ}.$$

Відповідно, операційний прибуток є різницею  $\text{ОП} = \text{ВП} - \text{ПВ}$ . Коли постійні витрати прямують до нуля –  $\text{ПВ} \rightarrow 0$ , операційний прибуток прямує до валового прибутку –  $\text{ОП} \rightarrow \text{ВП}$ . Ці закономірності цінні при вивченні впливу динаміки обсягу продажу на операційний прибуток. Коли змінюється обсяг продажу, постійні витрати залишаються на попередньому рівні, тому операційний прибуток змінюється на величину валового прибутку.

Нарощування валового прибутку можливе за рахунок поліпшення використання ресурсів безпосередньо у виробничих структурних підрозділах підприємств, тобто зменшення їх рівня на 1 грн. чистого доходу.

Ефективність господарювання економічних систем зручно аналізувати за допомогою відносних показників інтенсивності: валової (ПВчд) і операційної (ПОчд) прибутковості чистого доходу:

$$\text{ПВчд} = \text{ВП} : \text{ЧД}; \quad \text{ПОчд} = \text{ОП} : \text{ЧД}.$$

Валова прибутковість характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємств за центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат. Показник дає змогу визначити, скільки копійок валового прибутку надходить підприємству з 1 грн. чистого доходу. Прибутковість чистого доходу за операційним прибутком свідчить



про ефективність використання ресурсів у процесі виробництва, управління і збуту.

Ключовою проблемою підприємств України є збільшення операційного прибутку шляхом приросту чистого доходу при оптимізації рівня постійних витрат та нарощуванні обсягів реалізації об'єктів діяльності за наявних змінних витрат.

Дослідження сценарію господарювання за цінами і змінними витратами на одиницю продукції (товарів, робіт, послуг) певного звітного періоду свідчить, що валова прибутковість чистого доходу – величина постійна. Тому приріст (зменшення) операційного прибутку можна моделювати за алгоритмом:

$$\Delta \text{ОП} = \Delta \text{ЧД} \times \text{ПВчд.}$$

Операційна діяльність щодо продажу продукції (товарів, послуг, робіт) вважається врівноваженою, коли чистий дохід від їх продажу дорівнює операційним витратам ( $\text{ЧД} = \text{СР} + \text{АД} + \text{ВЗ}$ ). Цей обсяг продукції ще називають точкою беззбитковості. Зазначений обсяг реалізації – точка беззбитковості – розмежує сфери збиткової і прибуткової діяльності.

Через наявність постійних витрат ( $\text{ПВ} = \text{АВ} + \text{ВЗ}$ ) реалізація продукції до певного її обсягу (точки беззбитковості Об) є збиткова, оскільки операційні витрати ( $\text{СР} + \text{АВ} + \text{ВЗ}$ ) > ЧД. Зі зростанням обсягу продажу за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, тобто  $\text{ЗВ} < \text{Ц}$ , збитки зменшуються, і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю. Якщо економічна система досягла точки беззбитковості, тобто її чистий дохід зрівнявся з обсягом постійних та змінних витрат, то продукування кожної додаткової одиниці продукції до споживача забезпечуватиме підприємству операційний прибуток в обсязі її валового прибутку.

Беззбитковий обсяг реалізації може визначатися у натуральному (кількість продукції), і грошовому (виручка) виразах, або у відсотках до нормальної потужності. Натуральний вираз найбільш прийнятний для монономенклатурної діяльності. При багатоніменклатурній діяльності виникає проблема розподілу постійних витрат між реалізацією окремих об'єктів господарювання. За інформаційними ресурсами фінансової звітності підприємства можна визначити загальний обсяг беззбиткової діяльності у грошовому виразі, тобто в обсязі чистого доходу. У точці беззбитковості чистий дохід визначається за розрахунком:  $\text{ЧДб} = \text{ПВ} : \text{ПВчд}$ , а постійні витрати (ПВ) покриваються валовим прибутком.

Залежно від рівня формування постійних витрат, який приймається в розрахунках, вдаються до визначення системи багатоступінчастих точок беззбитковості. Основний зміст цієї системи зводиться до розподілу постійних витрат за окремими рівнями формування (рис. 11.2.1).

На основі беззбиткового обсягу реалізації визначається рівень безпеки операційної діяльності підприємства. Критерієм такої безпеки є рівень перевищення беззбиткового обсягу реалізації над фактичним обсягом реалізованої продукції.

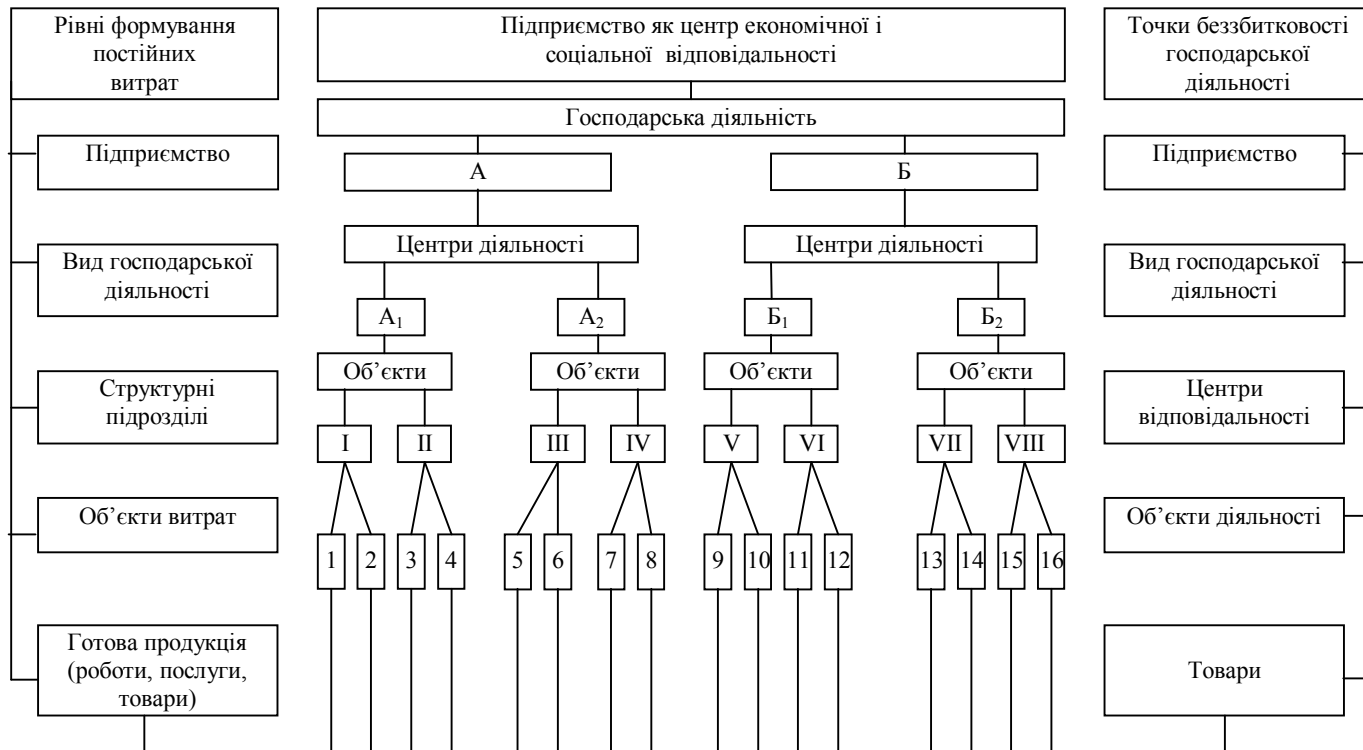


Рис. 11.2.1. Структурно-логічна схема формування постійних витрат за рівнями господарської діяльності

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності (Кб) за показниками обчислюється так:

$$Кб = (ЧД - ЧДб) : ЧД.$$

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на можливість прибуткової діяльності. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу реалізації до точки рівноваги, і навпаки – при його зниженні такий ризик зростає.

Прибуток підприємств залежить від їх операційної активності, яка виражається передусім обсягом продажу продукції. Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни, то на величину прибутку істотно впливає ще структура витрат, а саме їх поділ на змінні та постійні.

Під час оцінки залежності прибутку від операційної активності з'ясується два питання:

- ✓ який обсяг реалізації забезпечує цільовий прибуток підприємства;
- ✓ як зміна обсягу реалізації реагує на величину прибутку.

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому виникає питання, скільки треба продавати продукції за певних цін і рівня витрат, щоб забезпечити такий прибуток. Обсяг чистого доходу можна обчислити за наступними формулами:

- якщо визначена цільова сума прибутку, необхідна для розвитку економічної системи:

$$ЧДц = ЧДб + (ОПц : ПВчд),$$

де ЧДц – обсяг продукції, який необхідно реалізувати, щоб забезпечити цільовий прибуток; ОПц – цільовий операційний прибуток;

- якщо необхідно забезпечити певний нормативний рівень прибутковості чистого доходу:

$$ЧДц = ЧД + (ОП - ЧД \times РЧДн) : (-ПВчд + РЧДн),$$

де РЧДн – нормативний рівень прибутковості чистого доходу.

Наведені формули функціональних залежностей дають змогу за показниками визначати цільові обсяги чистого доходу для формування нормативної суми прибутку або рівня прибутковості.

Щодо відносної реакції прибутку на зміну обсягу чистого доходу, то цей аспект аналізу ще називають операційною залежністю. Вона визначається за допомогою такого показника, як емпіричний коефіцієнт еластичності щодо співвідношення взаємопов'язаних показників: операційного прибутку (ОП) і чистого доходу (ЧД).

Коефіцієнт еластичності співвідношення операційного прибутку і чистого доходу (КЕП) характеризує приріст прибутку на одиницю приросту обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто:

$$КЕП = Топ : Тчд,$$

де Топ – темп приросту операційного прибутку, процентів; Тчд – темп

приросту обсягу реалізації, процентів.

Отже,  $T_{оп}$  і  $T_{чд}$  визначаються відповідно:

$$T_{оп} = \Delta ОП : ОП; \quad T_{чд} = \Delta ЧД : ЧД$$

Величина КЕП – показує, на скільки відсотків зміниться прибуток при зміні обсягу реалізації продукції (операційної активності) на 1%, тобто  $\Delta ОП = \Delta ЧД \times КЕП$ .

Точка беззбитковості може бути визначена трьома методами: рівняння, валового прибутку, графічним.

За методом рівняння для визначення точки беззбитковості використовують загальну формулу розрахунку:

$$\begin{aligned} ЧДР - (ЗВВ + ПВП) &= 0; \quad ЧДР = ЗВВ + ПВП \\ ЧДР &= ЦРО \times КРО; \quad ЗВВ = ЗВО \times КРО \end{aligned}$$

де ЧДР – чистий дохід від реалізації об'єктів діяльності; ЗВВ – змінні витрати на створення реалізованих об'єктів діяльності; ПВП – постійні витрати за період реалізації об'єктів діяльності; ЦРО – ціна реалізації одиниці об'єктів діяльності; ЗВО – змінні витрати на одиницю реалізованих об'єктів діяльності (виробнича собівартість); КРО – кількість реалізованих об'єктів діяльності.

За умови що підприємство реалізує на протязі місяця готову продукції: ЦРО = 70 грн., ЗВО = 50 грн., а ПВП = 12000 грн. Точка беззбитковості (КРО) за кількістю готової продукції дорівнює:

$$\begin{aligned} 70 \times КРО &= 50 \times КРО + 12000; \quad 20 \times КРО = 12000; \\ КРО &= 12000 : 20 = 600 \text{ одиниць готової продукції.} \end{aligned}$$

При визначенні точки беззбитковості у грошовому виразі ЧДР дорівнює:

$$\begin{aligned} ЧДР &= 12000 : [(70 - 50) : 70] = 42000 \text{ грн.} \\ &600 \text{ од. готової продукції} \times 70 \text{ грн.} = 42000 \text{ грн.} \end{aligned}$$

За методом валового прибутку для визначення точки беззбитковості використовують формулу:

$$ВПР - ПВП = 0; \quad ВПР = ПВП; \quad ВПР = КРО \times ВПО; \quad ВПО = ЦРО - ЗВО$$

де ВПР – валовий прибуток від реалізації об'єктів діяльності; ВПО – валовий прибуток з одиниці реалізованих об'єктів діяльності.

Точка беззбитковості в одиницях виробів дорівнює:

$$(70 - 50) \times КРО = 12000; \quad КРО = 12000 : 20 = 600 \text{ одиниць}$$

При визначенні точки беззбитковості у грошовому виразі ЧДР дорівнює:

$$ЧДР = ПВП : (ВПО : ЦРО); \quad ЧДР = 12000 : (20 : 70) = 42000 \text{ грн.}$$

Отже, точка беззбитковості залежить від трьох факторів: ціни продажу за одиницю об'єктів діяльності, змінних витрат на одиницю реалізованих об'єктів діяльності та постійних витрат за період реалізації об'єктів діяльності.

Беззбитковість вимагає при зменшенні ціни реалізації одиниці об'єктів діяльності, збільшенні змінних витрат на одиницю реалізованих

об'єктів діяльності і збільшенні постійних витрат за період реалізації об'єктів діяльності збільшувати обсяги продажу об'єктів діяльності.

Зв'язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком також можна відобразити за допомогою графіків: безбитковості, валового прибутку і чистого прибутку.

Графік безбитковості демонструє рівень постійних та змінних витрат, величину чистого доходу і прибутку за різних обсягів діяльності підприємства (рис. 11.2.2).

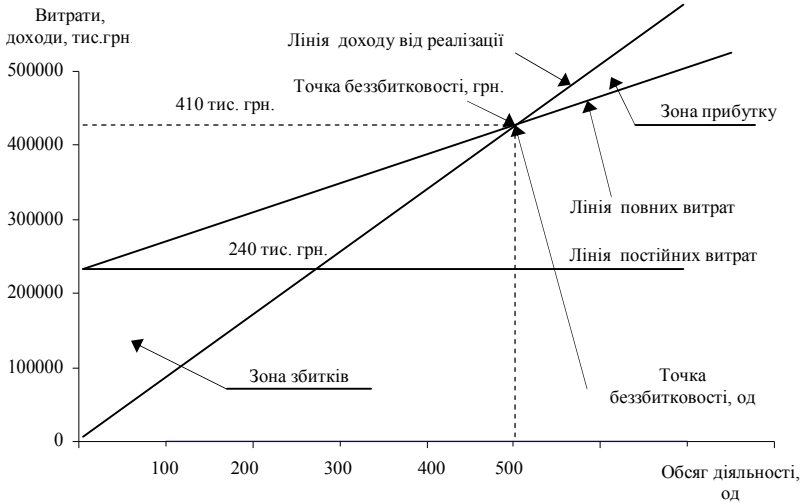


Рис. 11.2.2. Графік безбитковості за об'єктами діяльності підприємства

Із наведеного графіка (рис. 11.2.2) видно, що постійні витрати разом становлять 240 тис. грн., а змінні – 340 грн. на одиницю, ціна одиниці продукції 820 грн. Точка безбитковості (ТБП) – це такий обсяг діяльності підприємства, коли доходи дорівнюють витратам. Відповідно, фінансовий результат дорівнює нулю. Тобто, це обсяг реалізації, після досягнення якого підприємство починає отримувати прибуток. За таких умов точка безбитковості в натуральному вираженні (ТБПн) і точка безбитковості в грошовому вимірі (ТБПг) становить:

$$\text{ТБПн} = 240000 : (820 - 340) = 500 \text{ од.}$$

$$\text{ТБПг} = (340 \times 500) + 240000 = 410000 \text{ грн.}$$

За обсягу продажу менше 500 од. (410 тис. грн. чистого доходу) підприємство за рахунок доходу від продажу не може відшкодувати витрати і тому матиме збиток. І, навпаки, за обсягу продажу, що перевищує 500 од. (410 тис. грн. чистого доходу) підприємство отримає прибуток, який зростатиме відповідно до збільшення обсягу продажу.

Інший спосіб графічного аналізу беззбитковості – побудова графіка валового прибутку (рис. 11.2.3).

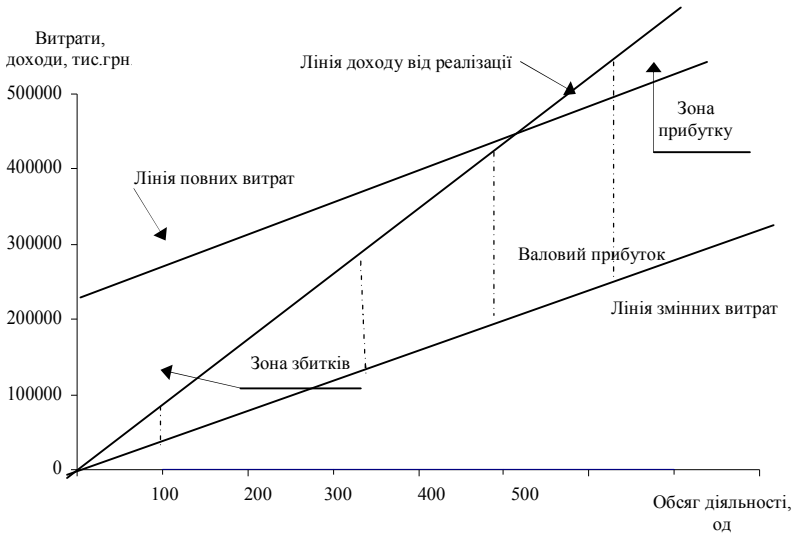


Рис. 11.2.3. Графік формування валового прибутку за об'єктами діяльності підприємства

Цей графік дає змогу виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту валового прибутку. На графіку (рис. 11.2.3) видно, що валовий прибуток зростає прямо пропорційно до зростання обсягу продажу. За обсягу реалізації 500 од. (точка беззбитковості) валовий прибуток дорівнює постійним витратам, а в разі подальшого зростання продажу забезпечує отримання та збільшення прибутку.

Графік чистого прибутку описує залежність прибутку від зростання обсягу діяльності (рис. 11.2.4).

Із наведеного графіка видно, що в разі відсутності доходу від продажу підприємство має збитки, що дорівнюють сумі постійних витрат, тобто 240 тис.грн. Величина збитків знижується відповідно до збільшення обсягу продажу і дорівнює нулю, коли дохід від продажу досягає 410 тис.грн.

Діяльність підприємства має на меті не лише визначення беззбитковості, а й отримання прибутку. Аналіз беззбитковості легко продовжити для моделювання величини прибутку на рівні центрів відповідальності та підприємства.

Як приклад, підприємство планує отримати від реалізації готової продукції 15000 грн. прибутку, при ціні реалізації одиниці – 70 грн.,

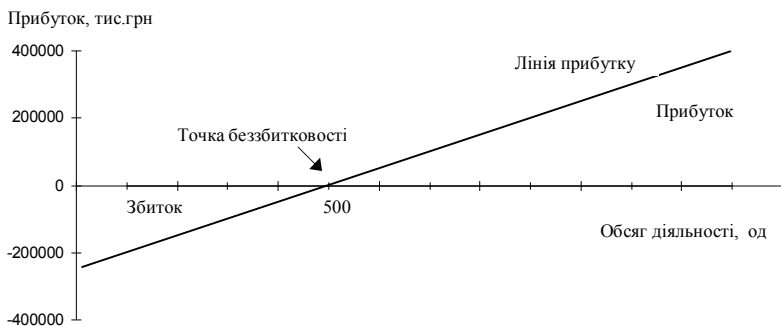


Рис. 11.2.4. Графік чистого прибутку

змінних витратах на одиницю реалізованої готової продукції – 50 грн. та постійних витратах за період реалізації готової продукції – 12000 грн. Необхідно визначити, скільки треба продати виробів (в натуральних вимірниках і гривнях), щоб отримати плановий прибуток:

- обсяг реалізації у гривнях  $(12000 + 15000) : [(70 - 50) : 70] = 94500$  грн.

- обсяг реалізації в натуральних вимірниках  $(12000 + 15000) : (70 - 50) = 1350$  одиниць.

Інший приклад, підприємство планує продати протягом місяця виробу на суму 100000 грн. При цьому буде отримано прибуток  $[100000 \times (70 - 50) : 70] - 12000 = 16600$  грн.

За умови, що підприємство планує продати 1500 виробів і отримати 20000 грн. прибутку, ціна реалізації одиниці продукції має бути  $[(50 \times 1500) + 12000 + 20000] : 1500 = 71,33$  грн.

При складанні виробничої програми підприємства необхідно забезпечити максимізацію прибутку за умов наявних обмежень. Обмежені фактори – це чинники, які не дозволяють підприємству продавати стільки, скільки воно бажає чи скільки може. Обмежуваним чинником можуть бути попит, обмежені кошти і складські приміщення, потужності, кваліфікований персонал.

Аналогічні розрахунки щодо оцінки безпеки господарської діяльності можна зробити на прикладі підприємства, що виробляє і реалізує два або більше видів продукції і в цілому за сукупністю всіх витрат і доходів.

Для ілюстрації аналізу беззбитковості за умов асортименту об'єктів діяльності підприємства розглянемо приклад за табл. 11.2.1.

Для визначення точки беззбитковості за сукупністю об'єктів діяльності необхідно визначити середньозважений валовий прибуток на 1 грн. чистого доходу за формулою:

Таблиця 11.2.1

## Показники господарської діяльності підприємства

Показники	Продукція	
	столи	стілці
1. Обсяг продажу, од.	500	800
2. Ціна за одиницю, грн..	600,00	250,00
3. Чистий дохід, грн..	300000,00	200000,00
4. Виробнича собівартість за одиницю, грн.	350,00	150,00
5. Собівартість реалізації, грн.	175000,00	120000,00
6. Валовий прибуток, грн..	125000,00	80000,00
7. Структура реалізації за чистим доходом, %	60,0 (0,60)	40,0 (0,40)
8. Валовий прибуток на:		
• одиницю продукції, грн.	250,00	100,00
• 1 грн. чистого доходу	41,67	40,00
9. Постійні витрати, грн.	100000,00	
10. Створений прибуток, грн.	105000,00	

$$СВП = \sum ВПО_i \times СРП_i$$

де СВП – середньозважений валовий прибуток; ВПО<sub>i</sub> – валовий прибуток на 1 грн. чистого доходу *i*-го об'єкту діяльності; СРП<sub>i</sub> – структура реалізації.

$$СВП = 41,67 \times 0,6 + 40,00 \times 0,4 = 41,00 \text{ коп.}$$

Знаючи середньозважений валовий прибуток і загальні постійні витрати, можемо обчислити точку безбитковості:

$$100000 : 41,00 \times 100 = 243902 \text{ грн.}$$

Отже, для відшкодування всіх витрат підприємство має реалізувати продукції на суму 243902 грн., а саме столів – 244 од. (243902 x 0,60 : 600,00), стільців – 390 од. (243602 x 0,40 : 250,00). Якщо зміниться структура реалізації, то зміниться і точка безбитковості.

У разі виробництва багатьох видів продукції та наявності кількох центрів відповідальності такий підхід не дає можливості об'єктивно оцінити ефективність щодо кожного об'єкта діяльності. При цьому для розрахунку необхідно умовно розподілити на об'єкти діяльності постійні витрати.

Аналізувати безбитковість можна також за показниками звітності, що формують фінансові результати діяльності підприємства.

Загальний чистий дохід підприємства визначається таким чином:

$$ЧД_{п} = ЧД_{од} + ЧД_{ю} + ЧД_{ук} + ЧД_{фд} + ЧД_{цд} + ЧД_{лп} + ЧД_{плд}$$

де ЧД<sub>п</sub> – чистий дохід (надходження чистих грошових потоків) підприємства від господарської діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) та надзвичайних подій за досліджуваний період; ЧД<sub>од</sub> – чистий дохід від основної операційної діяльності (реалізації товарів, готової продукції, робіт, послуг); ЧД<sub>ю</sub> – чистий дохід від іншої операційної діяльності (реалізації виробничих запасів, оренда активів);



$ЧД_{ук}$  – доход від участі в капіталі;  $ЧД_{фд}$  – інші фінансові доходи;  $ЧД_{ид}$  – інші доходи;  $ЧД_{дп}$  – дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності;  $ЧД_{нд}$  – чистий дохід (прибуток) від припиненої діяльності.

Алгоритм розрахунку  $ЧД_{п}$  за звітом про фінансові результати визначається сумою рядків 2000; 2120; 2200; 2220; 2240; 2300; 2305. Всі складові чистого доходу підприємства залежать від двох факторів:

- ✓ обсягу реалізації (КР) об'єктів діяльності (надходжень);
- ✓ ціни (Ц) за одиницю реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг та інших об'єктів, які формують грошові потоки.

$$ЧД_{п} = \sum КР \times Ц$$

Загальні витрати підприємства визначаються наступним чином:

$$ВВ_{п} = СР_{од} + ОВ_{ю} + АВ + ВЗ + ВВ_{фд} + ВК_{у} + ІВ + ПП_{з} + ВВ_{нд} + ПП_{с}$$

де  $ВВ_{п}$  – витрати підприємства, що призводять до зменшення активів, або до збільшення зобов'язань, крім пов'язаних з формуванням капітальних інвестицій, за досліджуваній період;  $СР_{од}$  – собівартість реалізованих об'єктів основної операційної діяльності (товарів, готової продукції, робіт, послуг);  $ОВ_{ю}$  – собівартість об'єктів іншої операційної діяльності (виробничих запасів);  $АВ$  – адміністративні витрати;  $ВЗ$  – витрати на збут;  $ВВ_{фд}$  – фінансові витрати;  $ВК_{у}$  – втрати від участі в капіталі;  $ІВ$  – інші витрати;  $ПП_{з}$  – податок на прибуток від звичайної діяльності;  $ВВ_{нд}$  – витрати (збиток) від припиненої діяльності;  $ПП_{с}$  – податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом.

Алгоритм розрахунку  $ВВ_{п}$  за звітом про фінансові результати визначається сумою рядків 2050; 2130; 2150; 2180; 2250; 2255; 2270; 2300; 2305; 2455.

Окремі складові витрат підприємства залежать від двох факторів:

- ✓ обсягу реалізації (КР) об'єктів діяльності;
- ✓ собівартості (СВ) одиниці реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг та інших об'єктів діяльності, які формують грошові потоки.

$$ВВ_{п} = \sum КР \times СВ$$

Відображені у звітності витрати підприємства можна поділити на змінні ( $ЗВ_{п}$ ) та постійні ( $ПВ_{п}$ ).

$$ЗВ_{п} = СР_{од} + ОВ_{ю} + ВВ_{фд} + ВК_{у} + ІВ + ПП_{з} + ВВ_{нд} + ПП_{с}$$

$$ПВ_{п} = АВ + ВЗ; ЗВ_{п} = ВВ_{п} - ПВ_{п}$$

Алгоритми розрахунку  $ЗВ_{п}$  і  $ПВ_{п}$  визначаються сумою рядків, відповідно (2050; 2180; 2250; 2270; 2300; 2305; 2455) та (2130; 2150).

Для обґрунтування рівня економічної безпеки підприємства визначають розрахункові показники:

1. Розрахунковий валовий прибуток підприємства ( $ВП_{п}$ ), грн.

$$ВП_{п} = ЧД_{п} - ЗВ_{п}; \quad ВП_{п} = АВ + ВЗ + ЧП_{п}$$

$$ВП_{п} = ПВ_{п} + ЧП_{п}$$

де  $ЧП_{п}$  – чистий прибуток підприємства.

Чистий прибуток підприємства визначається як різниця між  $ЧП_{п}$  і  $ВВ_{п}$ .

$ЧП = ЧД_{пн} - ВВ_{пн}$ . Якщо  $ВВ_{пн}$  більші ніж  $ЧП_{пн}$  - господарська діяльність збиткова ( $ЧЗ_{пн} = ВВ_{пн} - ЧД_{пн}$ ).

2. Валову прибутковість (рентабельність) чистого доходу ( $ПВ_{чд}$ ), коп.  $ПВ_{чд} = ВП_{пн} : ЧД_{пн}$ . Показник свідчить, скільки приносить підприємству валового прибутку ( $ВП_{пн}$ ) 1 грн. одержаного чистого доходу ( $ЧД_{пн}$ )

3. Витратомісткість чистого доходу за змінними витратами ( $ВМ_{чд}$ ), коп.  $ВМ_{чд} = ЗВ_{пн} : ЧД_{пн}$ . Показник виражає величину змінних витрат ( $ЗВ_{пн}$ ), що здійснює підприємство для одержання 1 грн. чистого доходу ( $ЧД_{пн}$ ).

4. Чистий дохід підприємства, який забезпечує беззбиткову господарську діяльність ( $ЧД_б$ ), грн.  $ЧД_б = ПВ_{пн} : ПВ_{чд}$ . Показник показує обсяг чистого доходу, який забезпечує підприємству беззбитковий рівень господарської діяльності.

5. Змінні витрати підприємства, які забезпечують беззбиткову господарську діяльність ( $ЗВ_б$ ), грн.  $ЗВ_б = ЧД_б \times ВМ_{чд}$ . При такому показнику обсягу змінних витрат забезпечується підприємству беззбитковий рівень господарської діяльності.

Перевірка достовірності розрахунку показників  $ЧД_б$  і  $ЗВ_б$  (точка беззбитковості) здійснюється таким чином:

$$ЧД_б - ЗВ_б - ПВ_{пн} = 0 \text{ (нуль); } ЗВ_б + АВ + ВЗ = ЧД_б$$

6. Рівень (коефіцієнт) економічної безпеки (фінансової стійкості) господарської діяльності підприємства ( $К_б$ ), процентів.

$$К_б = (ЧД_{пн} - ЧД_б) : ЧД_{пн} \times 100.$$

Показує, на скільки відсотків (разів) чистий дохід (фактичний, плановий) від господарської діяльності підприємства більший (менший) чистого доходу, який забезпечує його беззбиткову діяльність.

Приклад розрахунку показників, які характеризують рівень економічної безпеки господарської діяльності, наведено в табл. 11.2.2. і рис. 11.2.5.

Таблиця 11.2.2

*Аналіз і оцінка рівня економічної безпеки господарської діяльності підприємства*

Чистий дохід			Витрати		
показники	рядок за звітністю	сума, тис. грн.	показники	рядок за звітністю	сума, тис. грн.
1	2	3	4	5	6
Показники діяльності підприємства за звітом про фінансові результати					
$ЧД_{од}$	2000	151121,5	$СР_{од}$	2050	124782,4
$ЧД_{ю}$	2120	15123,0	АВ	2130	5214,1
$ЧД_{вк}$	2200	—	ВЗ	2150	4037,5
$ЧД_{фд}$	2220	15,5	$ОВ_{ю}$	2180	13453,6
$ЧД_{пн}$	2240	36,2	$ВВ_{фд}$	2250	393,3
$ЧД_{дп}$	2300	—	$ВК_v$	2255	—
$ЧД_{чд}$	2305	—	ІВ	2270	204,0
—	—	—	$ПП_3$	2300	5651,2

Продовження табл. 11.2.2

1	2	3	4	5	6
–	–	–	ВВ <sub>пл</sub>	2305	–
–	–	–	ПП <sub>п</sub>	2455	–
Разом (ЧД <sub>п</sub> )	х	166296,2	Разом (ВВ <sub>п</sub> )	х	153736,1
Чистий прибуток підприємства 12560,1 тис. грн. (166296,2 – 153736,1)					
Розрахункові показники					
Найменування		Алгоритм розрахунку	Розрахунок	Величина показника	
Постійні витрати (ПВ <sub>п</sub> )		АВ+ВЗ	5214,1+4037,5	9251,6 тис.грн.	
Змінні витрати (ЗВ <sub>п</sub> )		ВВ <sub>п</sub> – ПВ <sub>п</sub>	153736,1-9251,6	144484,5 тис.грн.	
Валовий прибуток (ВП <sub>п</sub> )		ПВ <sub>п</sub> + ЧД <sub>п</sub>	9251,6+12560,1	21811,7 тис.грн.	
Валова прибутковість чистого доходу (ПВ <sub>чд</sub> )		ВП <sub>п</sub> : ЧД <sub>п</sub>	$\frac{21811,7}{166296,2}$	0,131 грн. (13,1 коп.)	
Витратомісткість чистого доходу за змінними витратами (ВМ <sub>чд</sub> )		ЗВ <sub>п</sub> : ЧД <sub>п</sub>	$\frac{144484,5}{166296,2}$	0,869 грн. (86,9 коп.)	
Чистий дохід, який забезпечує беззбиткову діяльність (ЧД <sub>б</sub> )		ПВ <sub>п</sub> : ПВ <sub>чд</sub>	$\frac{9251,6}{0,131}$	70622,9 тис.грн.	
Змінні витрати, які забезпечують беззбиткову діяльність (ЗВ <sub>б</sub> )		ЧД <sub>б</sub> x ВМ <sub>чд</sub>	70622,9 x 0,869	61371,3 тис.грн.	
Рівень (коефіцієнт) економічної безпеки діяльності підприємства (К <sub>б</sub> )		$\frac{\text{ЧДп} - \text{ЧДб}}{\text{ЧДп}}$	$\frac{166296,2 - 70622,9}{166296,2}$	0,575 (57,5%)	

Графічне зображення аналітичних розрахунків для оцінки рівня економічної безпеки господарської діяльності підприємства показано на рис. 11.2.5.

Прибуткова діяльність підприємства характеризується сценарієм: ЧДп = ВВп + ЧПп, а збиткова ВВп = ЧДп + ЧЗп, де ЧЗп – чистий збиток підприємства, який не дозволяє покрити підприємству певну суму витрат. При цьому на підприємстві виникає заборгованість з виплати оплати праці, сплати податків, за розрахунками з постачальниками, припиняється інвестиційна діяльність.

Якщо витратомісткість чистого доходу підприємства за його змінними витратами (ЗВп : ЧДп) менша 1,0, то підприємство формує валовий прибуток, дотримується прибуткового сценарію розвитку і, за умови одержання фактичного чистого збитку, має можливість, збільшивши обсяги господарювання, забезпечити його беззбитковість. Водночас,

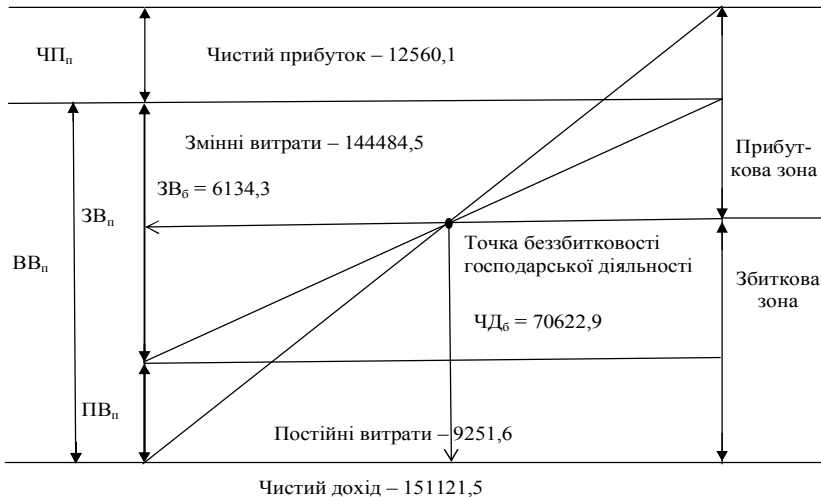


Рис. 11.2.5. Графічне зображення оцінки рівня економічної безпеки господарської діяльності підприємства

якщо витратомісткість чистого доходу підприємства за його змінними витратами ( $ЗВ_p : ЧД_p$ ) більша 1,0, то підприємство позбавлене можливості формувати валовий прибуток, має збитковий сценарій розвитку і за умови недосягнення показника витратомісткості чистого доходу за змінними витратами величини менше 1,0 стає банкрутом. При цьому підприємство потребує обов'язкової системи антикризового управління, як щодо формування витрат, особливо змінних, так і у створенні доходу.

В процесі аналізу підприємство може бути оцінене за одним з трьох можливих сценаріїв фінансової стійкості:

- $ЗВ_p : ЧД_p < 1,0$  при чистому прибутку (табл. 11.2.2 і рис. 11.2.5);
- $ЗВ_p : ЧД_p < 1,0$  при чистому збитку;
- $ЗВ_p : ЧД_p > 1,0$  при чистому збитку.

Для обґрунтування цих сценаріїв розвитку використаємо дані табл. 11.2.3.

Максимізація прибутку за сценарієм "а" можлива при певному поєднанні змін всіх факторів: цін, обсягів реалізації, виробничої собівартості і постійних витрат щодо їх зменшення і збільшення за умови не збільшення показника "витратомісткість чистого доходу".

Підприємство, що розвивається за сценарієм "б", може ліквідувати збитковість не змінюючи показника "витратомісткість чистого доходу", але за умови приросту виручки, виходячи із кількісних обсягів реалізації. Якщо ринок збуту об'єктів діяльності підприємства за фактичним асортиментом обмежений, необхідно зменшувати змінні і постійні витрати

на створення 1 грн. чистого доходу, поліпшувати структуру продукції, здійснювати пошук покупців з більш ефективними ціновими пропозиціями.

Таблиця 11.2.3

*Обґрунтування можливих сценаріїв формування фінансової стійкості підприємства*

(тис. грн.)

Показники	Сценарії формування фінансової стійкості підприємства		
	а	б	в
Чистий дохід (ЧДп)	5000	5000	5000
Змінні витрати (ЗВп)	2800	4200	5200
Валовий прибуток (ВПп)	2200	800	-200
Постійні витрати (ПВп)	1000	1000	1000
Чистий прибуток (ЧПп), збиток (ЧЗп)	1200 (ЧПп)	-200 (ЧЗп)	-1200 (ЧЗп)
Витратомісткість 1 грн. чистого доходу за змінними витратами (ВМчд), грн.	0,56	0,84	1,04

Збитковим підприємствам, які здійснюють господарську діяльність за сценарієм “в”, насамперед необхідно мінімізувати допустиму величину змінних витрат на створення 1 грн. чистого доходу. За допомогою аналізу при заданій величині витратомісткості чистого доходу обґрунтовують критичні рівні:

- а) цін на об’єкти господарської діяльності;
- б) цін на ресурси для виробництва готової продукції, надання послуг і виконання робіт;
- в) витрат окремих видів ресурсів на одиницю об’єктів господарської діяльності;
- г) структури ресурсів на виробництво;
- д) асортименту об’єктів господарської діяльності.

В основі цих розрахунків лежить модель формування валового прибутку, що враховує взаємозв’язок: витрати – чистий дохід – прибуток.

Якщо граничний чистий дохід підприємства більший від витрат, які забезпечують його створення, то далі зростання обсягів реалізації збільшує загальну суму валового прибутку і навпаки. Отже, для максимізації валового прибутку підприємство має збільшувати обсяги реалізації до того часу, поки граничний дохід вищий за граничні витрати, і припинити розширення господарської діяльності як тільки граничні витрати почнуть перевершувати граничний дохід. За дотримання цієї умови для збільшення чистого прибутку необхідно мінімізувати постійні витрати на 1 грн. чистого доходу.

На основі проведених розрахунків максимізації чистого доходу,

валового і чистого прибутку та мінімізації змінних і постійних витрат вибирають один з варіантів управлінських рішень.

На практиці виникає необхідність розрахунку точки беззбитковості в розрізі окремих видів продукції, об'єктів витрат, структурних підрозділів, центрів відповідальності, покупців, регіонів збуту та по підприємству в цілому.

Отже, на основі розрахунку точки беззбитковості можна дійти висновків щодо доцільності господарської діяльності з виробництва тих чи інших видів продукції, мінімальних цін або обсягів реалізації, які забезпечують беззбиткову діяльність. Аналізуючи точку беззбитковості, можна визначити, наскільки успішно підприємство працює (у разі його прибутковості) і наскільки глибокою є криза (у разі збитковості). На підставі відповідних висновків розробляються рекомендації щодо шляхів зменшення збитковості та збільшення прибутковості господарської діяльності підприємства.

### **11.3. Механізм моделювання витрат, чистого доходу і прибутку підприємства**

Розуміння залежності між витратами, рівнем продажу та фінансовими результатами суб'єкта господарювання є необхідною умовою для планування майбутньої діяльності й прийняття управлінських рішень, оскільки такі взаємозв'язки формують основну модель господарської діяльності. Аналітичні можливості аналізу «витрати – обсяг діяльності – прибуток» зумовлюють його поширення в практичній діяльності для прогнозування можливих значень цін, прибутку, витрат та інших параметрів діяльності, інформація про які в сучасних ринкових умовах має надзвичайно важливе значення.

При аналізі формування і використання фінансових результатів діяльності підприємства ставлять такі основні завдання: вивчити величину і структуру прибутку(збитку) за видами та об'єктами діяльності; оцінити сценарії впливу ситуації щодо зміни цін і обсягів реалізації на операційний прибуток; виявити вплив факторів на величину валового фінансового результату; вивчити напрями і тенденції розподілу чистого прибутку(збитку).

Аналіз фінансових результатів за елементами здійснюють відповідно з алгоритмом їх формування у фінансовій звітності (табл. 11.3.1).

Горизонтальний аналіз абсолютних показників, наведених у табл. 11.3.1, свідчить, що підприємство у поточному періоді не досягло запланованих фінансових результатів. Негативний вплив на відхилення від планового показника чистого прибутку мав результат від операційної діяльності, що призвів до зменшення прибутку на 321,7 тис. грн. Виходячи з того, що підприємство виконало план за валовим прибутком, на

Таблиця 11.3.1

## Аналіз формування фінансових результатів підприємства

(тис. грн.)

Показники	Періоди			Відхилення фактичних даних поточного періоду відносно	
	минулий	поточний		минулого періоду	плану
		план	фактично		
Валовий прибуток (збиток)	21393,2	25400,0	26339,1	4945,9	939,1
Фінансовий результат від операційної діяльності	13991,5	15100,0	14778,3	786,8	-321,7
Результат від фінансових операцій	58,5	150,0	48,4	-10,1	-101,6
Результат від іншої звичайної діяльності	-607,5	-750,0	-594,0	-13,5	156,0
Фінансовий результат від господарської діяльності до оподаткування	13442,5	14500,0	14232,7	790,2	-267,3
Чистий фінансовий результат	8734,9	9000,0	8581,5	-153,4	-418,5
Інший сукупний дохід	–	100,0	–	–	100,0
Сукупний дохід	8734,9	8900,0	8581,5	-153,4	-318,5

недоотримання планової величини операційного прибутку негативно вплинуло перевищення адміністративних витрат і витрат на збут.

Основну частину фінансового результату підприємства одержують від операційної діяльності, де формуються змінні і постійні витрати, чистий дохід, валові і операційні прибутки (збитки).

Для аналізу рівня змінних витрат (ЗВ), чистого доходу (ЧД), валового прибутку (ВП) і операційного прибутку (ПО) можливо використати показники їх співвідношень щодо цінового (РЧО), натурального (РВО) і комбінованого (РПП) факторів, а також моделі функціональних зв'язків впливу цін (Цз, Цзб) і натуральних обсягів реалізації (Нз, Нзб) на фінансові результати господарської діяльності.

Показники співвідношень між факторами операційної діяльності характеризуються відносними величинами інтенсивності, які показують скільки одиниць однієї сукупності припадає на одиницю іншої. Це дозволяє за допомогою методів аналізу з високим рівнем точності оцінити величину і виконати прогностні розрахунки показників, між якими існують чіткі причинно-наслідкові (функціональні) зв'язки.

В моделях розрахунків показників операційної діяльності взаємозв'язки ефекту їх зміни реалізуються таким чином:

$РЧО = ЧД : ПО$ , рівень чистого доходу для створення операційного

прибутку (РЧО) показує, яка сума чистого доходу підприємства створює 1 гривню операційного прибутку;

$RBO = (ЧД - ЗВ) : ПО = ВП : ПО$ , рівень валового прибутку для створення операційного прибутку (РВО) показує, яка сума валового прибутку підприємства створює 1 гривню операційного прибутку;

$RЗП = \Delta ПО : ПО = [(РЧО \times Цз) \times (1+Нз)] + (РВО \times Нз)$ , рівень зміни операційного прибутку від зміни цін і обсягів реалізації (РЗП) показує темп приросту (спаду) операційного прибутку від зміни цін і обсягів реалізації при заданому рівні РЧО і РВО.

Операційні ціновий, натуральний і комбінований фактори впливу на формування прибутку показують у скільки разів темпи зміни прибутку перевищують темпи зміни чистого доходу, відповідно від зміни цін, натуральних обсягів реалізації і обох факторів разом при відповідних витратах.

Механізм застосування окремих показників формування операційного прибутку для моделювання чистого доходу і операційного фінансового результату розглянемо на відповідних прикладах (табл. 11.3.2).

Таблиця 11.3.2

*Показники результатів господарювання підприємств*

Показники за рядками Звіту про фінансові результати	ПАТ „Промінь” (грн.)	ТОВ „Прогрес” (тис. грн.)	ПАТ „Ласощі” (грн.)	ТОВ „Дубок” (грн.)	ПАТ „Полісся” (грн.)
1. Чистий дохід (сума ряд. 2000, 2120)	377243,3	5589,1	189599,5	111477,8	491033,4
2. Витрати операційної діяльності (сума ряд. 2050, 2130, 2150, 2180)	365058,3	5673,8	177934,2	107857,4	486769,0
3. Змінні витрати (сума ряд. 2050, 2180)	327493,4	5083,3	159835,8	96842,8	425106,9
4. Постійні витрати (сума ряд. 2130, 2150)	37564,9	590,5	18098,4	11014,6	61662,1
5. Валовий прибуток (п.1 – п.2)	49749,9	505,8	29763,7	14635,0	65926,5
6. Фінансовий результат від операційної діяльності: • прибуток (ряд. 2190) і • збиток (ряд. 2195)	12185,0	-84,7	11665,3	3620,4	4264,4
7. Рівень показників на 1 грн. прибутку від опера- ційної діяльності, грн.:					
• чистого доходу (РЧО) (п.1 : п.6)	30,95965	-65,98701	16,25329	30,79157	115,14713
• валового прибутку (РВО) (п.5 : п.6)	4,08288	-5,97166	2,55147	4,04237	15,45974



В господарській діяльності мають місце 6 видів підприємницьких ситуацій, які впливають на операційний фінансовий результат (рис. 11.3.1).

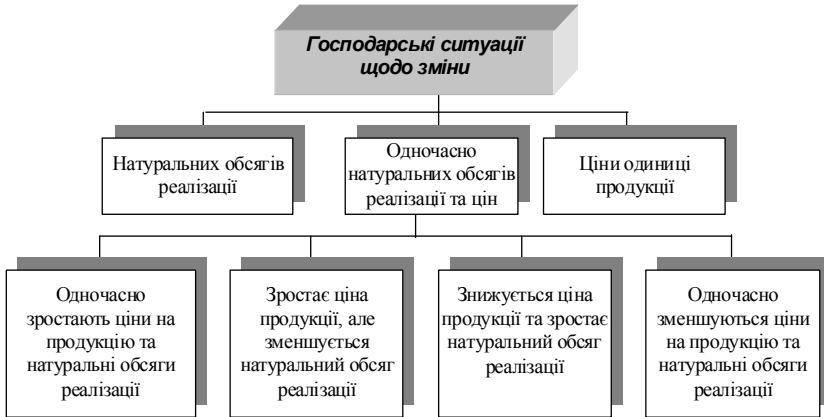


Рис. 11.3.1. Господарські ситуації при моделюванні фінансових результатів діяльності підприємства

Величина чистого доходу, яка створює на підприємстві 1 грн. операційного прибутку (РЧО), дає можливість визначити можливу зміну чистого доходу за рахунок зміни тільки цін щодо реалізованих об'єктів діяльності. Якщо операційні витрати не змінюються, то весь приріст чистого доходу за рахунок зміни цін перетворюється в операційний прибуток.

Розглянемо приклад, якщо чистий дохід ПАТ „Промінь” (табл. 11.3.2) можливо було б збільшити за рахунок зростання цін на 1%, то його абсолютна величина зросла б на 3772,4 грн.  $(377243,3 \times 0,01)$ . Відповідно прибуток зростає на 30,95965%  $(1\% \times 30,95965)$  і буде становити 15957,4 грн.  $[12185,0 + (12185,0 \times 0,3096)]$ , або  $(12185,0 + 3772,4)$ . У іншому випадку, чистий дохід підприємства (табл. 11.3.2) передбачається зменшити на 4% за рахунок зниження цін. Відповідно прибуток зменшиться на 123,8386%  $(4 \times 30,95965)$ . Оскільки темп зменшення прибутку перевищує 100%, прибуткова діяльність перетвориться у збиткову. Зниження прибутку на рівні 123,8386% означає, що сума його зменшення дорівнює 15089,7 грн.  $(12185,0 \times 1,238386)$ , а збиток буде становити 2904,7 грн.  $(12185,0 - 15089,7)$ .

Показник РЧО дає можливість розрахувати максимально можливе зниження цін, щоб операційна діяльність не була збитковою, тобто чистий дохід не був нижче точки беззбитковості. Іншими словами, прибуток не повинен зменшитися більш ніж на 100%. В нашому прикладі, коли РЧО

підприємства дорівнює 30,95965 (табл. 11.3.2), для забезпечення беззбиткової діяльності ціни можливо знизити не більш ніж на 3,23 % ( $100 : 30,95965$ ).

Звернімося тепер до прикладу збиткового підприємства. Чистий дохід ТОВ „Прогрес” (табл. 11.3.2), наприклад, можливо збільшити на 1,5%. При цьому операційний збиток зменшується на 98,9805% [ $1,5\% \times (-65,98701)$ ], або на 83,8 тис. грн. [ $-84,7 \times (-0,989805)$ ]. Збиток буде становити 0,9 тис. грн. ( $84,7 - 83,8$ ). Щоб забезпечити беззбиткову діяльність, ціни необхідно збільшити не на 1,5%, а на 1,5154 % [ $-100 : (-65,98701)$ ]; [ $1,5154 \times (-65,98701) = -100\%$ ]. У такому випадку збиток буде ліквідовано не частково, а повністю.

Величина валового прибутку, яка створює на підприємстві 1 грн. операційного прибутку, характеризує функціональний зв'язок впливу на операційний фінансовий результат зміни натуральних обсягів реалізації при одному і тому ж рівні загальної суми постійних витрат, цін та в розрахунку на одиницю продукції змінних витрат. При цьому, здійснюється елімінавання (усунення) впливу окремих факторів шляхом відповідного умовного їх фіксування на певному рівні, а одержаний валовий прибуток від зміни об'єктів реалізації змінить суму операційного фінансового результату.

Здійснимо прогнозування операційного фінансового результату за умови, що чистий дохід підприємства ПАТ „Ласосці” (табл. 11.3.2) збільшується на 5% за рахунок зростання натуральних обсягів реалізації. Відповідно операційний прибуток зростає на 12,75735 % ( $5 \times 2,55147$ ) і буде становити 13153,5 грн. [ $11665,3 + (11665,3 \times 0,12757)$ ].

У разі, якщо чистий дохід підприємства ТОВ „Дубок” (табл. 11.3.2), наприклад, зменшиться на 2,5% за рахунок відповідного зменшення натуральних обсягів реалізації, операційний фінансовий результат зменшиться на 10,1059 % ( $2,5 \times 4,04237$ ) і становитиме 3254,5 грн. [ $3620,4 - (3620,4 \times 0,101059)$ ]. Якби натуральний обсяг реалізації знизився більш ніж на 24,73796 % ( $100 : 4,04237$ ), операційна діяльність була б збитковою, оскільки зменшення прибутку перевищило б 100% ( $24,73796\% \times 4,04237$ ).

Ключовою є проблема збільшення чистого доходу ТОВ „Прогрес” (табл. 11.3.2). Якщо обґрунтувати сценарій, що натуральний обсяг реалізації збільшиться на 10%, то операційний збиток підприємства зменшиться на 59,7166% [ $10\% \times (-5,97166)$ ], або на 50,6 тис. грн.: [ $-84,7 \times (-0,597166)$ ]. Збиток буде становити 34,1 тис. грн. ( $84,7 - 50,6$ ). Щоб забезпечити беззбитковість, натуральний обсяг реалізації необхідно збільшити на 16,7458 % ( $100 : 5,97166$ ), так як  $16,7458 \times (-5,97166)$  становить (-100%).

Для порівняння, якщо чистий дохід ПАТ „Полісся” (табл. 11.3.2) зменшиться на 10% за рахунок зменшення натурального обсягу реалізації, то фінансовий результат зменшиться на 154,5974 % ( $10 \times 15,45974$ ) і буде становити 2328,3 грн. збитку замість 4264,4 грн. прибутку [ $4264,4 -$

(1,545974 x 4264,4).

Таким чином, порівнюючи результати розрахунків на основі показників формування операційного прибутку, можна зробити наступні висновки:

1. Чим вищі показники РЧО і РВО, тим більшим коливанням піддається операційний фінансовий результат при однаковій зміні чистого доходу від реалізації. Тому при високому рівні показників РЧО і РВО зниження чистого доходу від реалізації частіше може привести до збитковості підприємства, ніж при низькому його рівні.

2. Велика різниця рівнів РЧО і РВО відображає відносно сильний вплив динаміки змінних витрат на динаміку операційного фінансового результату. Отже, очевидно, що при рості чистого доходу за рахунок натурального обсягу реалізації, збільшення прибутку значно менше, ніж при збільшенні цін. І навпаки, зниження чистого доходу у формі зменшення натурального обсягу реалізації приводить до кращого фінансового результату, ніж зниження цін.

3. Застосування показників РЧО і РВО при моделюванні чистого доходу і операційного фінансового результату дозволяє визначати максимально можливе зниження чистого доходу для збереження беззбитковості господарської діяльності чи мінімально необхідний ріст чистого доходу для ліквідації операційного збитку.

Водночас, здійснення такого роду економічних вимірювань багато в чому поєднане із значними припущеннями. Вищенаведені розрахунки придатні тільки для випадків, коли зміна операційного фінансового результату визначається одним фактором при незмінному іншому: або змінюються ціни, але не змінюється натуральний обсяг реалізації, або навпаки.

У реальних умовах господарювання, як правило, відбувається одночасна зміна і цін, і натурального обсягу реалізації, причому обидва фактори можуть діяти і в одному напрямку, і в протилежних.

Для розрахунку темпів і напрямів зміни фінансового результату від реалізації, шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей, використовують формулу показника РЗП.

$$\text{РЗП} = \Delta\text{ПО} : \text{ПО} = [(\text{РЧО} \times \text{Цз}) \times (1 + \text{Нз})] + (\text{РВО} \times \text{Нз}).$$

На основі алгоритму розрахунку показника РЗП розглянемо можливі варіанти одночасної зміни цін і натуральних обсягів реалізації та впливу сценаріїв на операційний фінансовий результат.

1. Моделювання темпів і напрямку зміни операційного фінансового результату. Так, у ПАТ „Полісся” (табл. 11.3.2) РЧО дорівнює 115,14713 грн., а РВО – 14,45974 грн. Передбачається, що при зменшенні цін на 1,5%, тобто Цз = -0,015, натуральний обсяг реалізації збільшиться на 7%, тобто Нз = 0,07.

Значення РЗП для даного випадку становитиме:

$$\Delta\text{ПО} : \text{ПО} \times 100 = [115,14713 \times (-0,015) \times (1 + 0,07)] + \\ + (15,45974 \times 0,07) \times 100 = -76,59\%.$$

Отже, при заданій ситуації операційний фінансовий результат знизиться на 76,59% у порівнянні з базисним періодом. При такому методі розрахунку темпів зміни фінансового результату від реалізації не мають значення абсолютні показники, а важливі тільки рівні (відносні величини) показників РЧО і РВО.

Перевіримо отриманий результат методом прямого розрахунку. Прибуток буде становити:  $(491033,4 \times 0,985 \times 1,07) - (425106,9 \times 1,07) - (486769,0 - 425106,9) = 1000,3$  грн. Зменшення прибутку становить:  $(1000,3 - 4264,4) : 4264,4 \times 100 = -76,59\%$ . Результат прямого розрахунку відповідає результату розрахунку за формулою.

Розглянемо інший сценарій для прийняття управлінського рішення. У ТОВ „Прогрес” (табл. 11.3.2) РЧО = - 65,98701, РВО = -5,97166 грн. (тобто збиткова діяльність), прогнозуються зміни, що Цз = 0,01, а Нз = -0,03.

У рамках даної розрахункової схеми зміна фінансового результату буде складати:

$$[(-65,98701 \times 0,01) \times (1 - 0,03) + [(-5,97166) \times (-0,03)] \times 100 = -46,1\%, \\ \text{тобто збиток зменшиться на } 46,1\%. \text{ Перевірка за прямим розрахунком:} \\ [(5589,1 \times 1,01 \times 0,97) - (5083,3 \times 0,97)] - (5673,8 - 5083,3) = -45,7 \text{ тис. грн.,} \\ [-45,7 - (-84,7)] : (-84,7) \times 100 = -46,1\%$$

2. Зміна фінансового результату шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей.

Згідно з даним критерієм припустимо, що ПАТ „Ласощі” (табл. 11.3.2), у якого РЧО = 16,25329 грн., а РВО = 2,55147 грн., має можливість збільшити натуральний обсяг реалізації на 5% при зниженні цін на 4%. За формулою знаходимо відсоток зміни операційного прибутку:

$$\Delta\text{ПО} : \text{ПО} \times 100 = [16,25329 \times (-0,04) \times 1,05 + \\ + (2,55147 \times 0,05)] \times 100 = -55,5\%.$$

Підприємству можна знизити прибуток від операційної діяльності не більше ніж на 25%. Якщо зберегти індекс натурального обсягу реалізації, то індекс зменшення цін повинен бути менший, ніж передбачається. Прийmemo індекс цін, що забезпечує зниження прибутку, не більше, ніж на 25% за X. Тоді:  $[(16,25329 \times X \times 1,05) + (2,55147 \times 0,05)] \times 100 = -25\%$ ;  $X = -0,717\%$ .

Отже, щоб отримати прибуток від реалізації не менше необхідної підприємству величини, ціни повинні знизитися не на 4%, а не більше, ніж на 0,717%.

Припустимо тепер, що індекс цін не можна піддавати зміні, а можна регулювати лише індекс натурального обсягу реалізації, що і приймається за X. Рівняння буде мати наступний вигляд:  $[16,25329 \times (-0,04) \times (1+X) + (2,55147 \times X)] \times 100 = -25\%$ ;  $X = 21,04\%$ .

При зниженні цін на 4% натуральний обсяг реалізації повинен вирости

більше, ніж на 21%, щоб забезпечити операційний прибуток не нижче припустимого для підприємства розміру. Якщо рівень розрахованих індексів є реальним в умовах попиту на продукцію підприємства, необхідний прибуток можна забезпечити.

3. Визначення необхідного рівня одного з індексів змін: цін чи натуральних обсягів реалізації, якщо відомий інший і задана потрібна підприємству сума операційного прибутку.

При заданих сумі, а отже, і приросту операційного прибутку, індекси цін і натурального обсягу реалізації взаємозалежні. Тоді:  $C_3 = [(\Delta PO : PO) - (RBO \times H_3)] : [PЧО \times (1 + H_3)]$ ;  $H_3 = [(\Delta PO : PO) - (PЧО \times C_3)] : [(PЧО \times C_3) + RBO]$ .

Наведемо числові приклади практичного застосування одержаних співвідношень. Нехай ПАТ „Ласощі” (табл. 11.3.2), у якого РЧО = 16,25329 грн., RBO = 2,55147 грн., передбачає збільшити прибуток на  $\Delta PO : PO = 0,15$ , або 15%. Відомо, що  $H_3 = 0,1$ ;

За формулою визначимо  $C_3$ , що забезпечує приріст операційного прибутку на 15%:

$C_3 = [(0,15 - (2,55147 \times 0,1)) : [16,25329 \times (1 + 0,1)]] = -0,0059 = -0,59\%$ . Це означає, що при збільшенні натурального обсягу реалізації на 10% ціни можуть знизитися не більше, ніж на 0,59%, більше зниження цін не дозволить забезпечити приріст прибутку на 15%.

Припустимо тепер, що підприємству ПАТ „Ласощі” (табл. 11.3.2) необхідно забезпечити операційний прибуток, рівний базисному. Одночасно передбачається зниження цін на 1%, тобто  $C_3 = -0,01$ . Як повинен змінитися натуральний обсяг реалізації визначимо за формулою ( $H_3$ ):  $H_3 = [0 - 16,25329 \times (-0,01)] : [16,25329 \times (-0,01) + 2,55147] = 0,0680 = 6,80\%$ .

При збільшенні натурального обсягу реалізації менш ніж на 6,80% прибуток від реалізації буде менший, ніж в базисному періоді.

Розглянемо також ситуацію на прикладі збиткового підприємства. У базисному періоді реалізація продукції ТОВ „Прогрес” (табл. 11.3.2) збиткова. РЧО = -65,98701 грн., RBO = -5,97166 грн. Приміром, суму операційного збитку необхідно зменшити на 50%, тобто  $\Delta PO : PO = -0,5$ . Натуральний обсяг реалізації зростає на 20%, тобто  $H_3 = 0,20$ . Який рівень цін забезпечить задану умову, визначимо за формулою:  $C_3 = [-0,5 - (-5,97166) \times 0,20] : [(-65,98701) \times 1,20] = -0,0088 = -0,88\%$

Зниження цін не повинно перевищувати 0,88%.

4. Визначення рівня індексів змін цін та натуральних обсягів реалізації, що забезпечують критичний обсяг чистого доходу, тобто нульовий операційний прибуток.

Незалежно від того, була в минулому або в базисному періоді господарська діяльність прибуткова чи збиткова, критичний обсяг чистого доходу означає, що у всіх використовуваних формулах  $\Delta PO : PO = -1$ ,

або -100%. Тому індекси для розрахунку критичного обсягу чистого доходу визначаються за формулами:

$$\text{Цзб} = [(-1) - (\text{РВО} \times \text{Нз})] : [\text{РЧО} (1 + \text{Нз})];$$

$$\text{Нзб} = [(-1) - (\text{РЧО} \times \text{Цз})] : [(\text{РЧО} \times \text{Цз}) + \text{РВО}],$$

де Цзб – зміна ціни, яка забезпечує беззбитковий обсяг чистого доходу (ЧД) при відповідній зміні натурального обсягу реалізації (Нз); Нзб – зміна натурального обсягу реалізації, яка забезпечує беззбитковий обсяг чистого доходу (ЧД) при відповідній зміні цін (Цз).

Продемонструємо викладене на конкретних прикладах. Зупинимося на дослідженні межі зниження натурального обсягу реалізації продукції, яка забезпечує беззбитковий рівень господарювання. ПАТ „Промінь” (табл. 11.3.2), у якого РГО = 30,95965 і РВО = 4,08288 у базисному періоді було прибуткове. Передбачуваний Цз = -0,03 = 3%. Визначимо Нзб:  $\text{Нзб} = [-1 - 30,95965 \times (-0,03)] : [30,95965 \times (-0,03) + 4,08288] = -0,022577 = -2,2577\%$ .

Це означає, що зниження цін при одночасному зниженні натурального обсягу реалізації на 0,03% дозволить забезпечити нульовий прибуток від їх господарської діяльності.

Перевіримо отриманий результат методом прямого розрахунку за формулою:

$$(\text{Нзб}) (377243,3 \times 0,97 \times 0,97743) - (327493,4 \times 0,97743) - (365058,3 - 327493,4) = 0.$$

Аналогічний розрахунок здійснюють для визначення можливої межі зниження цін у ПАТ „Ласощі” (табл. 11.3.2), в якого: РЧО = 16,25329; РВО = 2,55147, Нз = -0,03 = -3%. Визначимо за формулою Цзб:

$$\text{Цзб} = [-1 - 2,55147 \times (-0,03)] : [16,25329 \times (1 - 0,03)] = -0,0586 = -5,86\%.$$

При зниженні натурального обсягу реалізації на 3% і зниженні цін на 5,86% господарська діяльність підприємства буде мати нульову рентабельність.

Зрозуміло, що якщо ціни чи натуральний обсяг реалізації знизяться в більшій мірі, ніж розраховано у вищенаведених прикладах, господарська діяльність підприємств буде збиткова.

Фінансові розрахунки є ефективним засобом визначення параметрів показників, яких необхідно досягти, щоб ліквідувати збитковість. Наприклад, у ТОВ „Прогрес” (табл. 11.3.2): РЧО = - 65,98701 грн., РВО = -5,97166 грн. Отже, у базисному періоді господарська діяльність була збиткова. Передбачається зниження цін на 1%, тобто Цз = -0,01 = -1%. За формулою знаходимо Нзб:

$$\text{Нзб} = [-1 - (-65,98701) \times (-0,01)] : [-65,98701 \times (-0,01) - 5,97166] = 0,0640 = 6,40\%.$$

Щоб підприємству ТОВ „Прогрес” з існуючими базисними даними господарювання при зниженні цін забезпечити беззбиткову діяльність, натуральний обсяг реалізації доведеться збільшити на 6,4%. У більшості

випадків така можливість ймовірна, отже, збитковість можна ліквідувати. Проте, слід зауважити, що формування ринку натуральних обсягів реалізації – це складний процес, який передбачає узгодження інтересів усіх його суб'єктів, у першу чергу виробників, споживачів, держави. Проте конкретні товари у більшості випадків лише частково задовольняють інтереси згаданих суб'єктів, які активно взаємодіють на ринку. У загальному випадку інтереси різних суб'єктів не є однаковими, вони можуть істотно відрізнятись (рис. 11.3.2).



*Рис. 11.3.2. Схема взаємодії інтересів суб'єктів ринку товарів при моделюванні операційного фінансового результату*

Так, у виробництві товарів сфери 2 зацікавлені виробники, вони формують пропозицію. Споживачі формують попит. Але виробництво таких товарів перебуває поза межами інтересів держави. Отже, вона може його припинити, якщо не буде враховано її інтересів. У виробництві товарів, які відповідають сфері 3, не зацікавлені виробники, і тому необхідно їх стимулювати. У виробництві товарів, які відповідають сфері 4, не зацікавлені споживачі. Для формування ринку товарів цієї групи необхідним є стимулювання споживачів, яке відбуватиметься за умови перевищення доходів інших суб'єктів ринку над їх витратами щодо стимулювання споживачів.

Товари, які відповідають інтересам лише одного суб'єкта ринку, є практично неприйнятними, оскільки вони зустрічають активну протидію інших суб'єктів. Але іноді цей суб'єкт може вплинути на інших суб'єктів.

Таким чином, необхідним є вибір товарів, які найбільшою мірою відповідають інтересам усіх суб'єктів, задіяних у формуванні ринку. Це дозволить обійтись без зайвих витрат і сподіватися на тривалий життєвий цикл даного товару.

Наступний розрахунок дозволить знайти відповідь на питання необхідного рівня зростання цін, щоб ліквідувати збитковість. У ТОВ „Прогрес” (табл. 11.3.2), де РЧО = -65,98701 грн. і РВО = -5,97166 грн., передбачається ріст натурального обсягу реалізації на 3%, тобто  $N_3 = 0,03$ .

Визначимо, який рівень цін може в цих умовах забезпечити критичний обсяг чистого доходу. Для цього скористаємося формулою:

$$\text{Цзб} = [-1 - (-5,97166) \times 0,03] : [-65,98701 (1 + 0,03)] = 0,0121 = 1,21\%.$$

Підвищення цін на 1,21%, з ростом натурального обсягу реалізації на 3%, дасть можливість ліквідувати збиток. Менше значення одного з показників, при збереженні рівня іншого, приведе до збиткової господарської діяльності.

У цілому з розглянутих випадків впливає досить важливий висновок: фінансовий аналіз показників звітності дає можливість сформувати комплексну систему діагностики діяльності підприємств і регіонів, а також є базою для обґрунтування і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Таким чином, вищенаведені розрахунки моделювання фінансового результату дозволяють не тільки визначити зміну чистого доходу і операційного прибутку порівняно з їх величиною в базисному періоді, але й оцінити фактори, що впливають на ці зміни. Визначена можлива динаміка цін і натурального обсягу реалізації забезпечує розрахунок очікуваного операційного прибутку, який необхідний господарюючим структурам. Знаючи це, підприємства і регіони в межах наявних можливостей здатні маневрувати зміною цін і натуральними обсягами реалізації за окремими видами економічної діяльності, наближаючи умови попиту на свою продукцію до бажаного результату.

Для факторного аналізу прибутку доцільно використовувати індексний метод, як найбільш характерний прийом вивчення впливу факторів на економічний показник.

При цьому прибуток розглядають як функцію показників факторів. Найпростішу аналітичну форму залежності прибутку (ПР) можливо представити як добуток:

$$\text{ПР} = \text{ЧД} \times \text{П}_i = \text{СК} \times \text{П}_к = \text{В} \times \text{П}_в = \text{СА} \times \text{П}_а = \text{О}_i \times \text{П}_i,$$

де ЧД – чистий дохід підприємства; В – витрати підприємства; СА – середньорічна вартість активів; СК – середньорічна сума власного капіталу;  $\text{О}_i$  – обсяг окремих видів ресурсів, які брали участь у створенні прибутку;  $\text{П}_ч$ ,  $\text{П}_в$ ,  $\text{П}_а$ ,  $\text{П}_к$ ,  $\text{П}_i$  – прибутковість, сума прибутку на 1 грн. відповідно: чистих доходів, витрат, активів, власного капіталу, окремих видів ресурсів, які брали участь у створенні прибутку.

Розрахункові показники для аналізу впливу факторів на фінансовий результат приведено в табл. 11.3.3.

Розрахункові дані табл. 11.3.3 свідчать, що прибуток залежить від показників фізичного обсягу діяльності підприємства ( $\text{I}_о$ ) та прибутковості ( $\text{I}_п$ ), і відповідно індекс прибутку ( $\text{I}_{пр}$ ) можна подати як добуток індексів:

$$\text{I}_{пр} = \text{I}_{оч} \times \text{I}_{пч}; \text{I}_{пр} = \text{I}_{ов} \times \text{I}_{пв}; \text{I}_{пр} = \text{I}_{оа} \times \text{I}_{па};$$

$$\text{I}_{пр} = \text{I}_{ок} \times \text{I}_{пк}; \text{I}_{пр} = \text{I}_{oi} \times \text{I}_{пи}$$

де  $\text{I}_{оч}$ ,  $\text{I}_{ов}$ ,  $\text{I}_{оа}$ ,  $\text{I}_{ок}$ ,  $\text{I}_{oi}$  – індекси фізичного обсягу показників діяльності



Таблиця 11.3.3

Аналіз впливу факторів на зміну фінансового результату підприємства  
(тис. грн.)

Показники	Періоди		Відхилення, поточного періоду порівняно з минулим періодом
	минулий період (0)	поточний період (1)	
Чисті доходи	25877,3	37724,3	11847,0
Витрати	24692,5	36505,8	11813,3
Прибуток	1184,8	1218,5	33,7
Середньорічна вартість активів	33408,9	39842,1	6433,2
Середньорічна сума власного капіталу	18194,1	20031,5	1837,4
Прибутковість, коп. на 1 грн.:	4,7986	3,3378	-1,4608
• витрат			
• чистих доходів	4,5789	3,2300	-1,3489
• середньорічної вартості активів	3,5466	3,0583	-0,4883
• середньорічної вартості власного капіталу	6,5125	6,0829	-0,4296

підприємства, відповідно чистих доходів, витрат, активів, власного капіталу та інших видів ресурсів;  $I_{пч}$ ,  $I_{пв}$ ,  $I_{пв}$ ,  $I_{пк}$ ,  $I_{пн}$  – індекси прибутковості, відповідно чистих доходів, витрат, активів, власного капіталу та інших видів ресурсів.

Показники – співмножники індексної системи є факторами показника-результату, які визначають його динаміку. Отже, у межах індексної системи можна визначити роль кожного окремого фактора, оцінити його вплив на динаміку результату.

Прибуток є результативним показником індексної системи. Його індекс обчислюється як відношення даних поточного  $\sum O_1 \times \Pi_1 = 1218,5$  тис. грн. і минулого  $\sum O_0 \times \Pi_0 = 1184,8$  тис. грн. періоду:

$$I_{пр} = \frac{1218,5}{1184,8} = 1,0284, \text{ тобто прибуток збільшився на } 2,84\%. \text{ Цей індекс}$$

можна записати, наприклад, як добуток індексів обсягів і прибутковості чистого доходу.

$$I_{оч} = \frac{\sum ЧД_1 \times \Pi ч_0}{\sum ЧД_0 \times \Pi ч_0} = \frac{37724,3 \times 4,5789}{25877,3 \times 4,5789} = \frac{1727,3}{1184,8} = 1,4578$$

$$I_{пч} = \frac{\sum ЧД_1 \times \Pi ч_1}{\sum ЧД_1 \times \Pi ч_0} = \frac{37724,3 \times 3,2300}{37724,3 \times 4,5789} = \frac{1218,5}{1727,3} = 0,7054$$

$$I_{пр} = I_{оч} \times I_{пч} = 1,4578 \times 0,7054 = 1,0284$$

Отже, зведені індекси обсягів ( $I_{оч}$ ) і прибутковості ( $I_{пч}$ ) чистого доходу, маючи самостійне значення, водночас виконують аналітичну функцію – оцінюють вплив відповідного фактора на динаміку фінансового результату. Ступінь впливу факторів на результат характеризують темпи приросту факторів. У розглянутому прикладі за рахунок збільшення обсягів чистого доходу прибуток зріс на 45,78%, а зниження прибутковості чистого доходу призвело до зменшення прибутку на 29,46%.

У межах індексної системи можна визначати також абсолютний вплив факторів на зміну результату.

За результатами господарювання підприємства у поточному періоді в порівнянні з минулим періодом відбулося абсолютне збільшення фінансового результату.

$$\Delta ПР = \sum O_1 \times П_1 - \sum O_0 \times П_0 = 1218,5 - 1184,8 = 33,7 \text{ тис. грн.}$$

На абсолютну величину зміни прибутку впливають динамічні зміни в обсягах окремих ресурсів, які брали участь в його створенні та рівні їх прибутковості.

Отже, ми бачимо, що  $\Delta ПР = \Delta ПР_{(оч)} + \Delta ПР_{(пч)}$ . Абсолютний вплив кожного фактора окремо визначається як різниця між чисельником і знаменником відповідного індексу. Цей розрахунок можна здійснювати за відповідними формулами.

Наприклад, якщо на зміну прибутку впливають зміни обсягу чистого доходу і його прибутковості, то вплив цих факторів розраховують наступним чином:

$$\Delta ПР_{(оч)} = \sum (ЧД_1 - ЧД_0) \times Пч_0 = \sum ЧД_1 \times Пч_0 - \sum ЧД_0 \times Пч_0$$

$$\Delta ПР_{(пч)} = \sum (Пч_1 - Пч_0) \times ЧД_1 = \sum ЧД_1 \times Пч_1 - \sum ЧД_1 \times Пч_0$$

Згідно з даними табл. 11.3.3 абсолютні показники впливу факторів на зміну прибутку становлять:

$$\Delta ПР_{(оч)} = 1727,3 - 1184,8 = 542,5$$

$$\Delta ПР_{(пч)} = 1218,5 - 1727,3 = -508,8$$

Загальний результат:  $542,5 + (-508,8) = 33,7$  тис. грн.

Абсолютне зменшення прибутку було спричинене спадом прибутковості чистого доходу на 1,35 коп. з кожної гривні виручки, або на 29,48%. Водночас, підприємство за рахунок приросту обсягів реалізації на 11847,0 тис. грн. (екстенсивний фактор) дещо покращило фінансовий результат.

Розрахунок впливу факторів за показниками окремих видів ресурсів підприємства та його прибутковості, наведених в табл. 11.3.3, здійснено в табл. 11.3.4.

Показники табл. 11.3.4 свідчать, що зростання обсягів ресурсів, які брали участь у створенні прибутку підприємства, відбувається не еластично відносно фінансових результатів господарювання.

Таблиця 11.3.4

Вплив факторів на зміну фінансового результату діяльності підприємства у поточному періоді порівняно з минулим періодом

(тис. грн.)

Фактори	Показники*							
	чисті доходи		витрати		активи		власний капітал	
	сума	індекс	сума	індекс	сума	індекс	сума	індекс
Величина показників діяльності підприємств	542,5	1,4578	566,9	1,4784	261,8	1,1925	153,3	1,1010
	ΔПР <sub>(ОЧ)</sub>		ΔПР <sub>(ОВ)</sub>		ΔПР <sub>(ОА)</sub>		ΔПР <sub>(ОК)</sub>	
Рівень прибутковості	-508,8	0,7054	-533,2	0,6956	-228,1	0,8623	-119,6	0,9340
	ΔПР <sub>(ПЧ)</sub>		ΔПР <sub>(ПВ)</sub>		ΔПР <sub>(ПА)</sub>		ΔПР <sub>(ПК)</sub>	

\* Примітка. Індекс прибутку 1,0284, абсолютний показник зміни прибутку – приріст 33,7 тис. грн.

Відхилення прибутку в динаміці за поточним і базисним рівнями можливо вивчити за зміною обсягів реалізованих об'єктів діяльності в асортименті (К) і прибутком з одиниці об'єктів (ПК).

$$(\sum K_1 \times PK_1 - \sum K_0 \times PK_0) = \sum (K_1 - K_0) \times PK_0 + \sum (PK_1 - PK_0) \times K_1 = (\sum K_1 \times PK_0 - \sum K_1 \times PK_0) + (\sum K_1 \times PK_1 - \sum K_1 \times PK_0) = (1792,5 - 1184,8) + (1218,5 - 1792,5) = 33,7 \text{ тис. грн.}$$

Залежність результативного показника від факторів відображається у відповідних індексах:

$$I_{\text{пр}} = \frac{\sum K_1 \times PK_1}{\sum K_0 \times PK_0} = \frac{1218,5}{1184,8} = 1,0284;$$

$$I_{\text{к}} = \frac{\sum K_1 \times PK_0}{\sum K_0 \times PK_0} = \frac{1792,5}{1184,8} = 1,5128$$

$$I_{\text{пк}} = \frac{\sum K_1 \times PK_1}{\sum K_1 \times PK_0} = \frac{1218,5}{1792,5} = 0,6798.$$

Розглянуту закономірність ілюструє система взаємопов'язаних індексів:

$$I_{\text{пр}} = I_{\text{к}} \times I_{\text{пк}}, \Delta \text{ПР} = \Delta \text{ПК}_{(\text{к})} + \Delta \text{ПК}_{(\text{пк})},$$

$$I_{\text{пр}} = 1,0284 = 1,5128 \times 0,6798.$$

$$I_{\text{пр}} = 1,0284 = 1,5128 \times 0,6798.$$

Таким чином, якщо перший фактор (К) збільшив прибуток на 51,28%, або на 6077 тис. грн., то другий (ПК) – зменшив на 32,02%, або на 574,0 тис. грн., що в цілому збільшило прибуток в динаміці на 2,84%, або на 33,7 тис. грн.

Вплив зміни кожного з цих факторів, в свою чергу, залежить від зміни інших факторів. Так, відхилення прибутку за окремими видами об'єктів

діяльності виникає внаслідок зміни цін і витрат, а від обсягів реалізації – зміни фізичного обсягу об'єктів та їх структурних зрушень в асортименті, оскільки різні види об'єктів мають різну прибутковість.

Аналіз впливу факторів на зміну прибутку в динаміці можливо поглибити побудувавши більш складну функціональну взаємозалежність показників з наступним застосуванням її у факторному індексному аналізі на підставі методу ланцюгових підстановок.

Зупинимось на чотирьохфакторній індексній моделі, пов'язаній з формуванням валового прибутку, яка дає можливість визначити причини зміни прибутку в динаміці залежно від впливу цін, витрат, обсягів і структури реалізації.

У відповідності з прийнятими в індексній теорії правилами і сутністю досліджуваного явища, можливо побудувати наступну модель факторних індексів:

$$\frac{П_1}{П_0} = \frac{\sum K_1 \times Ц_1 - \sum K_1 \times B_1}{\sum K_0 \times Ц_0 - \sum K_0 \times B_1} = \left( \frac{\sum K_1 \times Ц_1 - \sum K_1 \times B_1}{\sum K_1 \times Ц_0 - \sum K_1 \times B_0} \right) \times$$

$$\times \frac{\sum K_1 \times Ц_0 - \sum K_1 \times B_1}{\sum K_1 \times Ц_0 - \sum K_1 \times B_0} \times \frac{\sum K_1 \times Ц_0 - \sum K_1 \times B_0}{(\sum K_0 \times Ц_0 - \sum K_0 \times B_0) \times \frac{\sum K_1 \times Ц_0}{\sum K_0 \times Ц_0}}$$

$$\times \frac{(\sum K_0 \times Ц_0 - \sum K_0 \times B_0) \times \frac{\sum K_1 \times Ц_0}{\sum K_0 \times Ц_0}}{\sum K_0 \times Ц_0 - \sum K_0 \times B_0},$$

де відповідно в базисному і поточному періоді:  $K_0, K_1$  – обсяг реалізованої продукції в асортименті;  $Ц_0, Ц_1$  – ціни на продукцію;  $B_0, B_1$  – виробнича собівартість одиниці продукції;  $П_0, П_1$  – валовий прибуток.

На фінансовий результат відповідно до функціональної форми моделі взаємозв'язку впливають чотири фактори:

✓ обсяг реалізації і-го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях ( $K$ );

✓ структура обсягів зміни реалізації продукції в асортименті ( $C$ );

✓ виробнича собівартість одиниці і-го виду реалізованої продукції ( $B$ );

✓ рівень цін за одиницю і-го виду продукції ( $Ц$ ).

Відповідно, модель залежності фінансового результату (ФР) від наведених факторів має наступний вигляд:

$$ФР = \sum_{i=1}^n K \times (Ц - B)$$

де  $n$  – кількість видів продукції (товарів, робіт, послуг).

Вплив структури обсягів реалізації на фінансовий результат проявляється при порівнянні його окремих інтегрованих показників.

Наведені фактори можуть спричинити різний вплив на зміну суми фінансового результату підприємств за показниками динамічного ряду (табл. 11.3.5).

Таблиця 11.3.5

*Характеристика впливу окремих факторів на фінансовий результат діяльності підприємства*

Фактор	Характеристика впливу
Обсяг реалізації продукції	Збільшення обсягу реалізації прибуткової продукції призводить до збільшення прибутку і навпаки; якщо реалізована продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу продажу відбувається збільшення збитку і навпаки
Структура і асортимент реалізованої продукції	При зростанні в обсягах реалізації частки більш прибуткової продукції збільшується сума прибутку; при збільшенні в реалізації питомої ваги низькоприбуткової та збиткової продукції – загальна сума прибутку зменшується та збільшується збиток
Виробнича собівартість одиниці продукції	Діє обернено пропорційно: зниження собівартості збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки
Ціна за одиницю продукції	Діє прямо пропорційно: збільшення ціни збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки

Всі фактори впливають на фінансовий результат як кожен окремо, так і сукупно. Так, сукупна дія впливу на фінансовий результат обсягів реалізованої продукції відображається в інтегрованих показниках зміни асортименту і структури реалізованої продукції (послуг, товарів, робіт).

Вплив фактора асортименту проявляється в установленні певного набору товарів, робіт, послуг з різними цінами і собівартістю. Зрозуміло, що заміна одного товару на інший (з іншим рівнем прибутковості) веде до збільшення чи зменшення загальної маси прибутку. Звичайно, підприємство намагається випускати найбільш рентабельні товари з метою максимізації прибутку. Разом з тим, необхідність утримувати певну нішу на ринку обумовлює реалізацію і менш прибуткових товарів.

Дія фактора структури за своїм характером подібна до впливу асортименту. Однак, у даному випадку змінюється не номенклатура товарів (робіт, послуг), а питома вага окремих з них у загальному обсязі реалізації. Збільшення питомої ваги більш прибуткових товарів (робіт, послуг) за рахунок менш прибуткових веде до збільшення загальної маси прибутку, і навпаки. Водночас, можливості підприємств впливати на прибуток через даний фактор досить обмежені, оскільки структура реалізації продукції та надання послуг визначаються потребами ринку.

В індексній системі узагальнюючий індекс прибутку ( $I_n$ ) розраховується як добуток факторних показників: індексу впливу зміни цін ( $I_c$ ), індексу впливу зміни витрат ( $I_v$ ), індексу впливу структурних зрушень в асортименті продукції ( $I_s$ ) та індексу обсягів реалізації ( $I_k$ ), тобто:

$$I_{\Pi} = I_{\Pi} \times I_{\text{в}} \times I_3 \times I_{\text{к}}$$

При цьому загальний індекс відображає відносну величину впливу всіх факторів на зміну прибутку в динаміці, а кожний факторний індекс характеризує відносну величину впливу на зміну відповідного фактора. Різниця між чисельником і знаменником загального індексу покаже суму зміни прибутку в динаміці, а в кожному факторному індексі – суму впливу окремого фактора.

Пояснимо методику аналізу впливу окремих факторів на зміну валового прибутку на прикладі діяльності підприємства (табл. 11.3.6).

Таблиця 11.3.6

*Аналіз впливу факторів на зміну валового прибутку підприємства*

Показники	Періоди		Показники за даними минулого періоду в перерахунку на поточні обсяги і асортимент продукції
	минулий	поточний	
1	2	3	4
1. Виробнича собівартість реалізованої продукції, грн. в тому числі:	141094	167403	161177
Столів			
– кількість реалізованих одиниць	1000	800	800
– собівартість одиниці продукції, грн.	90,25	101,76	90,25
– собівартість реалізованої продукції, грн.	90250	81408	72200
Стільців			
– кількість реалізованих одиниць	1200	2100	2100
– собівартість одиниці продукції, грн.	42,37	40,95	42,37
– собівартість реалізованої продукції, грн.	50844	85995	88977
2. Виручка від реалізації продукції, грн., в тому числі:	234708	276147	262311
Столів			
– кількість реалізованих одиниць	1000	800	800
– ціна реалізації одиниці продукції, грн.	156,24	164,19	156,24
– виручка від реалізації продукції, грн.	156240	131352	124992

Продовження табл. 11.3.6

1	2	3	4
Стільців			
– кількість реалізованих одиниць	1200	2100	2100
– ціна реалізації одиниці продукції, грн.	65,39	68,95	65,39
– виручка від реалізації продукції, грн.	78468	144795	137319
3. Валовий прибуток в тому числі від реалізації:	93614	108744	101134
Столів	65990	49944	52792
Стільців	27624	58800	48342

Індекс динаміки валового прибутку підприємства становив:

$$I_n = \frac{\Pi_1}{\Pi_0} = \frac{108744}{93614} = 1,1616,$$

або 116,16 %, тобто відбулося збільшення прибутку на 16,16 %. Абсолютна величина збільшення прибутку:

$$\Delta \text{ГП} = 108744 - 93614 = 15130 \text{ грн.}$$

Індекс впливу на прибуток зміни цін дорівнює:

$$\left( I_{\text{ц}} = \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_1 - \sum K_1 \times \text{В}_1}{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times \text{В}_1} \right) = \frac{276147 - 167403}{262311 - 167403} = \frac{108744}{94908} = 1,1458,$$

або 114,58%, тобто за рахунок збільшення рівня цін прибуток збільшився на 14,58%. Абсолютне збільшення прибутку за рахунок зростання цін становить:

$$\Delta \text{ГП}_{(\text{ц})} = 108744 - 94908 = 13836 \text{ грн.}$$

Індекс впливу на прибуток зміни витрат, пов'язаних із створенням валового прибутку, дорівнює:

$$I_{\text{в}} = \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times \text{В}_1}{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times \text{В}_0} = \frac{262311 - 167403}{262311 - 161177} = \frac{94908}{101134} = 0,9384,$$

або 93,84%, тобто за рахунок збільшення витрат прибуток зменшився на 6,16%. Абсолютне зменшення прибутку за рахунок збільшення витрат становить:

$$\Delta \text{ГП}_{(\text{в})} = 94908 - 101134 = -6226 \text{ грн.}$$

Індекс впливу зміни структурних зрушень в асортименті продукції на прибуток дорівнює:

$$I_{\text{з}} = \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times \text{В}_0}{(\sum K_0 \times \text{Ц}_0 - \sum K_0 \times \text{В}_0) \times \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0}{\sum K_0 \times \text{Ц}_0}} = \frac{262311 - 161177}{(234708 - 141094) \times \frac{262311}{234708}} = \frac{101134}{104623} = 0,9667,$$

або 96,67%, тобто за рахунок структурних зрушень в асортименті щодо

реалізації менш прибуткової продукції прибуток зменшився на 3,33%. Абсолютне зменшення прибутку за рахунок погіршення структури реалізованої продукції за прибутковістю становить:

$$\Delta \text{ПР}_{(З)} = 101134 - 104623 = -3489 \text{ грн.}$$

Індекс впливу на зміну прибутку обсягів реалізації продукції дорівнює:

$$I_{\text{к}} = \frac{(\sum K_0 \times \text{Ц}_0 - \sum K_0 \times B_0) \times \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0}{\sum K_0 \times \text{Ц}_0}}{\sum K_0 \times \text{Ц}_0 - \sum K_0 \times B_0} =$$

$$= \frac{(234708 - 141094) \times \frac{262311}{234708}}{234708 - 141094} = \frac{104623}{93614} = 1,1176,$$

або 111,76%, тобто за рахунок збільшення обсягів реалізації продукції прибуток збільшився на 11,76%. Абсолютне збільшення прибутку за рахунок збільшення обсягів реалізації становить:

$$\Delta \text{ПР}_{(К)} = 104623 - 93614 = 11009 \text{ грн.}$$

Таким чином, взаємозв'язок обрахованих індексів може бути представлений наступним розрахунком:

$$I_{\text{П}} = 1,1458 \times 0,9384 \times 0,9667 \times 1,1176 = 1,1616.$$

Проведений аналіз зміни розміру прибутку довів далеко не рівнозначну роль окремих факторів. Внаслідок підвищення собівартості продукції підприємство недоодержало відчутну суму прибутку.

Спільний вплив усіх факторів в абсолютному виразі на загальну зміну прибутку становить:

$$\Delta \text{ПР} = \Delta \text{ПР}_{(Ц)} + \Delta \text{ПР}_{(В)} + \Delta \text{ПР}_{(З)} + \Delta \text{ПР}_{(К)} = 13836 + (-6226) + (-3489) + 11009 = 15130 \text{ грн.}$$

Загальне збільшення прибутку на 16,16% відбулося за рахунок зміни цін, внаслідок чого його величина збільшилась на 14,58%, приросту обсягів реалізації продукції, що призвело до його збільшення на 11,76%. Водночас, зростання виробничої собівартості реалізованої продукції зменшило прибуток на 6,16% і погіршення асортименту щодо реалізації менш прибуткової продукції, що зменшило прибуток на 3,33%.

Методику аналізу впливу факторів на валовий прибуток від окремого виду продукції розглянемо на прикладі реалізації столів (табл. 11.3.6).

1. Для виявлення впливу ціни на зміну валового прибутку необхідно відхилення ціни 7,95 грн. (164,19 – 156,24) помножити на кількість реалізованих столів у поточному періоді (800) – 6360 грн. (7,95 x 800). Це значить, що за рахунок підвищення ціни, порівняно з минулим періодом, одержано додатковий валовий прибуток в сумі – 6360 грн.

2. Для виявлення впливу собівартості на зміну валового прибутку необхідно відхилення собівартості 11,51 грн. (101,76 – 90,25) помножити на кількість реалізованих столів у поточному періоді (800) - 9208 грн. (11,51 x 800). Це значить, що за рахунок збільшення виробничої собівартості, порівняно з минулим періодом, валовий прибуток зменшився



на 9208 грн.

3. Щоб визначити вплив натурального обсягу реалізованих столів на зміну розміру валового прибутку, слід розмір валового прибутку, що був одержаний при реалізації одиниці продукції – у минулому періоді 65,99 грн.  $(156,24 - 90,25)$  помножити на розмір зміни натуральних обсягів реалізації продукції  $(-200) - 13198$  грн.  $(65,99 \times (800 - 1000))$ .

Внаслідок зменшення обсягів реалізації продукції валовий прибуток зменшився на 13198 грн.

Загалом зміна обсягу валового прибутку від вказаних факторів становить:  $6360 - 9208 - 13198 = -16046$  грн., або  $49944 - 65990 = -16046$ , тобто валовий прибуток зменшився на 16046 грн.

Для побудови наочної моделі впливу факторів на формування фінансового результату від реалізації продукції можливо застосувати статистичні прямокутні діаграми (рис. 11.3.3, 11.3.4).

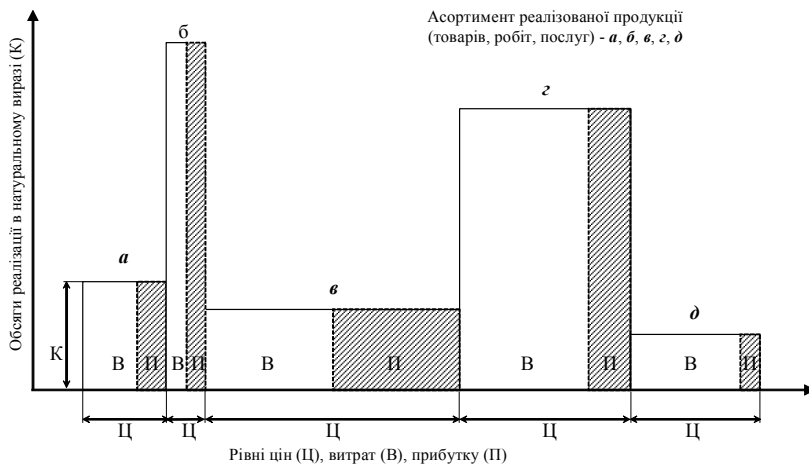


Рис. 11.3.3. Модель формування прибутку підприємства

При побудові прямокутних діаграм встановлюють два масштаби: один для множника, який приймають за основу, а другий – для множника, який приймають за висоту. В наших моделях основою прямокутників є ціна, витрати, прибуток (збиток) на одиницю продукції, висотою – обсяг реалізації окремих видів продукції в натуральному виразі, площею прямокутників – чистий дохід  $(K \times \Pi)$ , витрати  $(K \times В)$ , валовий прибуток від реалізації продукції  $(K \times \Pi)$ , валовий збиток від реалізації продукції  $(K \times З)$ .

У процесі аналізу необхідно вивчити дані про використання чистого прибутку в динаміці і за структурою та з'ясувати фактори, що визначають розподіл прибутку (табл. 11.3.7).

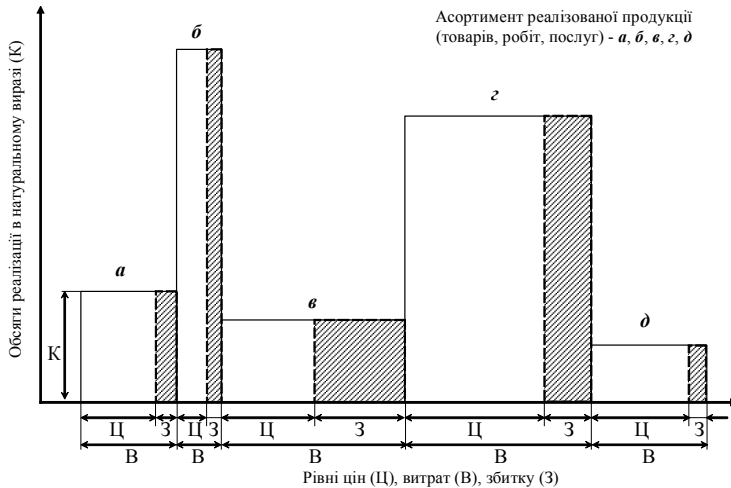


Рис. 11.3.4. Модель формування збитку підприємства

Таблиця 11.3.7

Аналіз розподілу чистого прибутку підприємства

Показники	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+,-	%	пунктів структури
	тис.грн.	%	тис.грн.	%			
1	2	3	4	5	6	7	8
Поповнення:							
• статутного капіталу	4210,0	48,3	4490,0	52,2	280,0	6,7	3,9
• додаткового капіталу	18,5	0,2	24,2	0,3	5,7	30,8	0,1
Формування резервного капіталу	1215,0	13,9	950,0	11,1	-265,0	-21,8	-2,8
Виплата дивідендів	2500,0	28,6	2400,0	28,0	-100,0	-4,0	-0,6
Списання збитку від викупу капіталу у власників	52,6	0,6	48,9	0,6	-3,7	-7,0	0,0
Списання непокритих збитків	106,4	1,2	-	0,0	-106,4	-100,0	-1,2
Інші форми споживання прибутку	97,5	1,1	86,9	1,0	-10,6	-10,9	-0,1
Нерозподілений прибуток	534,9	6,1	581,5	6,8	46,6	8,7	0,7
Разом	8734,9	100,0	8581,5	100,0	-153,4	-1,8	0,0

Наведені дані (табл. 11.3.7) показують, що підприємство зменшило величину чистого прибутку в динаміці на 153,4 тис. грн., що є негативною тенденцією в умовах ринкової економіки. На виплату дивідендів було використало 28,0% прибутку, а на здійснення інвестиційних програм - 70,4%, тобто пріоритетним є напрям розподілу прибутку на забезпечення сталого розвитку господарської діяльності.

Отже, шляхом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» можна дістати відповідь про можливі наслідки управлінських рішень щодо обсягів діяльності які забезпечують відшкодування всіх витрат; кількості продукції яку слід реалізувати, щоб одержати бажаний прибуток; впливу на прибуток зменшення ціни продукції та збільшення обсягу продажу; збільшення обсягів продажу, щоб зберегти існуючу величину прибутку в разі збільшення витрат та інших сценаріїв розвитку господарської діяльності підприємства.

## **РОЗДІЛ 12. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

### **12.1. Оцінка корисності інформації для прийняття управлінських рішень**

#### **12.2. Характеристика релевантного підходу в управлінських рішеннях**

#### **12.3. Використання релевантного підходу в господарських ситуаціях**

### **12.1. Оцінка корисності інформації для прийняття управлінських рішень**

Забезпечення прийняття правильного рішення може лише повна, своєчасна та неупереджена інформація, яка є корисною для конкретного випадку.

Під інформацією (від латинського *informatio* – пояснення, повідомлення, викладення), зазвичай, розуміють впорядковані відомості про процеси і явища.

Інформаційне забезпечення є першочерговим завданням у будь-якому аналітичному дослідженні і важливим інструментом для підготовки та прийняття ефективних управлінських рішень. Управлінський облік формує систему економічних даних, дослідження яких породжує економічну інформацію, що використовується в управлінні.

Іншими словами, прийняття управлінських рішень пов'язане з постійним опрацюванням інформації, а сам процес управління має інформаційний характер. На кожній зі стадій управління використовується конкретна вхідна інформація й одночасно формується вихідна інформація, яка є вхідною на інших стадіях управління.

Управлінський облік упорядковує комплексну систему довідкових, планових та облікових (фактичних) інформаційних ресурсів. Вони відбивають певні події, явища, процеси, які бажано, щоб так відбулися, що мають так відбутись, або вже так відбулися.

Нормативно-довідкова інформація об'єднує положення зовнішніх і внутрішніх нормативних актів, які регламентують господарську діяльність підприємства. Вона формує межі величин показників, що повинні забезпечити ефективний і оптимальний механізм господарювання.

Важливе місце в довідковій інформації для потреб управлінського обліку підприємства займають відомості щодо діяльності інших суб'єктів господарювання, особливо конкурентів.

Планова інформація пов'язана з функцією планування через систему планових завдань, показників та інших даних, які описують господарські процеси, що мають відбутись в заданому часовому періоді і забезпечують ефективну діяльність підприємства.

Облікова (фактична) інформація утворюється в системі управлінського обліку і відбиває господарські процеси, що вже здійснилися, а також їх фактичний стан.

Використання в управлінському обліку всіх видів інформаційних ресурсів забезпечує оцінку діяльності підприємства в динаміці, рівня виконання плану, величини планових показників, діагностику досягнення нормативного сценарію господарювання.

Формування інформаційної бази управлінського обліку повинно відповідати ознакам корисності даних:

1. Своєчасність (Timeliness).
2. Достатність (Sufficiency).
3. Рівні деталізації та агрегації (Level of detail and aggregation).
4. Зрозумілість (Understandability).
5. Недопущення зміщення (Freedom from bias)
6. Релевантність (Decision relevance).
7. Зіставлюваність (Comparability).
8. Надійність (Reliability).
9. Надмірність (Redundancy).
10. Економічна ефективність (рентабельність) (Cost Efficiency).
11. Квантифікація (можливість кількісного вираження якісної інформації) (Quantifiability).
12. Прийнятність формату (Appropriateness of format).

Своєчасність означає, що інформація управлінського обліку має бути доступною для користувачів до того моменту, поки вона для них має значення. Звичайно, користувачі не дізнаються негайно про те, що відбулася якась подія, існує деякий проміжок між подією та часом, коли дані про неї будуть відображені у звітності. Також існує певний проміжок часу між моментом, коли дані підлягають аналізу та коли ці дані стають доступними для користувачів.

Достатність можна трактувати виходячи з того чи є обсяг показників достатнім для тієї точності прийняття рішення, яка бажана для користувачів. Достатність включає в себе також тривалість часового горизонту для правильного оцінювання ефективності діяльності господарюючих систем. З тих пір, як достатність може впливати на спроможність користувачів робити висновки на основі конкретних даних, вирішальним для подання інформації є чутливість як до висловлених потреб споживачів, так і до тих, які вони мають на увазі.

Тому загальний, концептуальний підхід до вироблення політики достатності інформації має ґрунтуватися на розумінні простої істини, що подання даних користувачам має за мету створення інформаційних ресурсів і відповідно реальних можливостей для цілеспрямованого здійснення функцій управління.

Рівні деталізації та агрегування даних є також важливими показниками визначення корисності інформації. Для поліпшення

можливостей аналітичних досліджень потрібно забезпечити систему управлінського обліку для комплексного створення показників щодо ресурсів та джерел їх формування, витрат, доходів і фінансових результатів.

Якщо користувачі не розуміють інформацію, що подається за результатами управлінського обліку, то вони не зможуть використовувати її достатньо ефективно.

Зміщення стосовно суті інформації може бути спричинене великою кількістю проблем, пов'язаних з неможливістю формування даних щодо подання відносно часового горизонту та зіставлення або здійснення процедури спостереження. Для користувачів така ознака визначається суттєвістю інформаційних ресурсів щодо їх кількісної та якісної характеристик.

Кількісна суттєвість пов'язана з маніпулюванням фактичних розмірів явищ і процесів господарської діяльності, а якісна – порушеннями нормативної методики формування показників.

Недостовірною може бути визнана інформація за наступних умов:

- кількісні відхилення показників більші, ніж нормативи їх суттєвості;
- якісні відхилення при підготовці інформації створюють кількісні відхилення в більшому розмірі, ніж поріг суттєвості;
- значні відхилення щодо методики формування показників, незалежно від того чи відбулося перевищення нормативу суттєвості.

Суб'єктами визначення суттєвості інформації управлінського обліку є органи, які уповноважені на регулювання питань облікової політики, і власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Об'єктами застосування суттєвості є: діяльність підприємства в цілому; окремі господарські операції та об'єкти обліку; показники звітності. Для оцінки достовірності інформації управлінського обліку використовуються відповідні нормативні рівні її можливих відхилень.

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку

від їх справедливої вартості.

Для неприбуткових організацій порогом суттєвості окремих видів доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку рекомендується величина, що складає 0,5 відсотка від суми надходжень на провадження статутної діяльності.

Порогом суттєвості для визначення оренди фінансовою строк оренди приймається за величиною, що становить 75 відсотків строку корисного використання об'єкта оренди.

Для розкриття інформації про сегменти порогом суттєвості для визначення звітного сегмента приймається величина у 10 відсотків відповідно чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства.

Для визначення подібних активів різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 відсотків.

Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості доцільно визначати у межах 1 - 10 відсотків з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості.

Три інші ознаки інформації - релевантність, зіставлюваність та надійність - можуть спричинити проблему негативного впливу на формування показників. Найочевиднішим питанням, яке розглядається в управлінському обліку, є доречність інформації для вибору кращого з альтернативних рішень, що можуть розглядатися в системі управління. Однак небезпечним аспектом цієї концепції є те, що коли дані доступні для користувача, то він, можливо, буде їх використовувати, незважаючи на їх доречність чи недоречність, тому необхідно захистити користувачів від такого підходу та надавати їм такі дані, які можуть бути використані в моделі та дійсно будуть доречними для рішення і забезпечать значимість результатів.

Релевантною може бути тільки інформація, по-перше, що відноситься до майбутнього управлінського рішення, по-друге, що відрізняється за варіантами. Фактичні дані про діяльність підприємства самі по собі не є релевантними, вони не будуть корисними при прийнятті рішення і можуть взагалі не розглядатися під час обговорення альтернатив, релевантна інформація не має змоги впливати на минулі події, проте, вона є необхідною для формування бази для прогнозування величини і поведінки майбутніх витрат і доходів.

Коли вирішується, чи є дані корисними, необхідно оцінити, чи можна їх зіставляти з іншими доречними даними. Зіставлюваність означає, що за важливими напрямками порівняння умови мають бути однаковими. Дійсно, визначення терміна „важливі напрями” залежить від ситуації, яка розглядається. Може бути бажаним для даних мати подібний часовий

горизонт. Або може бути необхідним, щоб дані репрезентували ту саму сукупність показників. Головним моментом є те, що значення деяких розбіжностей між двома сукупностями даних має бути зведене до однієї, і тільки однієї розбіжності, тому що всі інші умови однакові.

В методологічному аспекті подані показники управлінського обліку мають розбіжності, виходячи з внутрішньої облікової політики підприємства. У цьому контексті на кількісне відображення явищ за показниками звітності та значне їх відхилення від фактичних подій можуть вплинути:

- методи нарахування амортизації необоротних матеріальних і нематеріальних активів;
- вартісні ознаки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- порядок відображення в балансі довгострокових фінансових інвестицій;
- порядок визначення витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток;
- методи оцінки вибуття запасів;
- величина резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості;
- порядок оцінки та зміни вартості (переоцінки) активів.

Оцінка надійності інформації передбачає участь у цьому процесі учасників управлінської роботи, які вважають, що дані правильні, якщо вони включені до бази даних, тому підприємству необхідно гарантувати їх точність.

Користь від покращання умов прийняття рішень має переважувати затрати на його забезпечення, інакше немає ніякого зиску від нього. Інакше кажучи, дані тільки тоді є рентабельними в управлінському обліку, коли одержується додаткова вартість завдяки цим даним і поведінці користувачів, та після того, як з цієї вартості покриваються витрати на одержання цих даних.

Існують витрати на здобуття даних, тобто на їх первинний чи вторинний збір. Також існують витрати на те, щоб зробити ці дані доступними. Крім цього, існують витрати на зберігання та оброблення даних, які залежать від їх обсягу.

Очевидно, що необхідно враховувати прямі витрати на здобуття інформації. Однак необхідно також розглядати втрати від невикористаних можливостей, тобто від не включення до бази даних корисної інформації. Якщо персонал, який зайнятий управлінським обліком, опрацьовує дані щодо проблеми  $X$ , то, очевидно, він не зможе виконувати дослідження щодо проблеми  $Y$ . Отже, витрати, які пов'язані зі здобуттям інформації щодо проблеми  $X$ , мають також включати втрати, які спричинені браком інформації щодо проблеми  $Y$ . Якщо інформація щодо проблеми  $Y$  є



вирішальною, то такі втрати можуть бути значними.

Розглядаючи питання з позиції доходів, потрібно вирішити, наскільки рішення може бути поліпшене завдяки додатковій інформації. Якщо додаткові дані не змінюють вибір користувачів щодо оптимальної альтернативи, то від включення їх до бази даних немає ніякого прибутку. За всіх інших однакових обставин необхідно оцінювати поліпшення прийняття рішення або приріст прибутку від здатності користувачів приймати краще рішення, що залежить від додаткових даних.

Виходячи з квантифікації (можливості кількісного вираження якісної інформації), дані управлінського обліку повинні піддаватися кількісному оцінюванню на прийнятному рівні, і потім над ними можуть виконуватися відповідні операції.

Кількісні показники інформації можуть визначатися через математичні операції, які будуть виконуватися над даними. Якщо дані доречні, то користувач допускає, що коли показники виражені в кількісному вигляді на прийнятному рівні, то це є корисним для споживачів, якщо ж рівень неприйнятний, то система запобігає подальшому обробленню даних.

Останнім визначальним фактором корисності інформації є можливість її відображення в прийнятному стилі. Інформацію управлінського обліку для користувачів необхідно відображати візуально. Питання полягає в тому, чи є таке відображення прийнятним.

Для підтримки управлінських рішень використовують різні типи (рис. 12.1.1) і моделі (табл. 12.1.1) оцінювання результатів діяльності.



Рис. 12.1.1. Типи оцінювання господарської діяльності центрів відповідальності підприємства

Таблиця 12.1.1

*Класифікація моделей оцінювання*

Ознаки	Інтереси	
Цілі	•результативність	•ефективність
Спрямування	•рішення •користувачі	•реагування •використання
Партнерство	•уповноважувальне •спільне	•синергетичне •самооцінювання

Кількісне оцінювання визначається числовим вимірюванням показника щоб одержати відповідь щодо: об'єкта оцінювання,

найменування, алгоритму розрахунку, ознаки суб'єкта господарювання, часового періоду, одиниці виміру і математичного результату.

Якісне оцінювання – здійснюється за детальним описом вражень які виникають при огляді і вивченні об'єктів суб'єктів господарювання.

Формувальне – обслуговує потреби розробників стратегії діяльності суб'єктів господарювання і забезпечує зворотній зв'язок з фактичним результатом.

Підсумкове – відбувається по відношенню до одержаного результату від діяльності щодо використання економічного потенціалу суб'єктів господарювання.

Оцінювання орієнтоване на результативність здійснюється за очікуваними результатами від господарської діяльності. При розрахунку ефективності оцінювання забезпечує визначення співвідношення між витратами і доходами.

Оцінювання орієнтоване на рішення надає інформацію яка допомагає зменшити ризики щодо забезпечення ефективного управління. Реагуюча модель оцінювання описує процес використання ресурсів господарської діяльності підприємства. Оцінювання орієнтоване на користувачів формує інформацію відповідно до їх потреб. Оцінювання для потреб використання забезпечує інформацією безпосередньо практичні управлінські рішення.

При моделі уповноваженого оцінювання користувачам відводиться реальне місце в процесі оцінювання як спостерігачів при формуванні інформації. Оцінювання спільними зусиллями відбувається за допомогою знань оцінювачів на результатах діяльності замовників інформації. Синергетичне оцінювання забезпечує оцінку з врахуванням ролі всіх факторів господарської діяльності. Самооцінювання здійснюється безпосередньо персоналом господарюючої системи (центру відповідальності).

Кожна модель оцінювання підходить лише для відповідних інтересів та умов і має власні сильні та слабкі сторони. У кожній моделі оцінювання найдетальніше розглядаються ефективність та результативність, оскільки ці показники вирішальні для оцінки господарської діяльності.

Отже, економічність та ефективність визначаються різним способом. Економічність зосереджена на мінімальному використанні ресурсів в процесі діяльності, тимчасом, як ефективність – це співвідношення між доходом і витратами, яке має бути максимальним. Основні запитання, які можна ставити, оцінюючи ефективність: чи ресурси були використані в найоптимальніший спосіб, або: чи ті самі продукти (з огляду на відповідну якість, час, кількість) можна було б отримати при менших затратах?

Використовуючи термін «ефективність», слід пам'ятати, що існує ще показник продуктивності, який є вужчим від «ефективності». Продуктивність – показник кількісний (кількість виробленої продукції на одного працівника). Ефективність містить у собі як кількісні, так і якісні параметри, що особливо важливо для центрів відповідальності, діяльність

яких часто важко оцінити, використовуючи лише кількісні параметри.

Результати порівнювані з метою, яка ставилась центру відповідальності становлять поняття результативності. При цьому мета – основна ціль, те чого центр відповідальності прагне досягти, а ціль – кількісне вираження мети. Запитання оцінювання результативності включають: чи отримані результати були досягнуті відповідно до поставлених мети та цілей? Чи спостережувані наслідки та впливи є результатом реалізації бюджету центру відповідальності.

Необхідно наголосити, що на практиці часом важко виміряти результативність. Немає загальновизнаного способу, який дозволив би це зробити, тому що мета може бути висловлена по-різному: загальними напрямками або розбита на цілі. Результати можуть бути сформовані чи в кількісному виразі, чи як оцінка споживачами якісної цінності (кількісні, якісні результати).

Для інтерпретації економічних показників діяльності господарюючих систем необхідно мати обґрунтовані нормативні (еталонні, стандартні) величини, які будуть характеризувати допустимі (критичні) межі їх зміни.

Щодо термінів „еталон”, „норматив” і „стандарт”, то їх тлумачення дається в словниках. Еталон (*фр. etalon*) – вимірник, зразок для порівняння з чим-небудь. Норматив (від *лат. normatio* – упорядкування) – економічний, технічний та інший показник норм, у відповідності з яким проводиться будь-яка робота, виконується будь-яка програма. Стандарт (англ. *standard*) – модель, зразок, еталон, що приймається за вихідний для співставлення з ним інших подібних об'єктів.

Використовуючи фактичні і нормативні величини показників, можна здійснювати ідентифікацію діяльності господарюючих систем за наступними рівнями:

- достатній та позитивний – фактична величина показника ( $\Pi_1$ ) перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу ( $\Pi_e$ ) в коридорі значень що забезпечують ефективну діяльність ( $K_{e3}$ ), а в порівнянні з минулим періодом ( $\Pi_0$ ) має тенденцію до покращення:

$$\Pi_e < \Pi_1 > \Pi_0;$$

- достатній, але негативний – фактична величина показника перевищує критеріальну (еталонну, нормативну) межу в  $K_{e3}$ , а в порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_e < \Pi_1 < \Pi_0;$$

- недостатній, але позитивний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу в  $K_{e3}$ , а порівнянні з минулим періодом має тенденцію до покращення:

$$\Pi_e > \Pi_1 > \Pi_0;$$

- недостатній та негативний – фактична величина показника нижча за критеріальну (еталонну, нормативну) межу в  $K_{e3}$ , а порівнянні з минулим періодом має тенденцію до погіршення:

$$\Pi_e > \Pi_1 < \Pi_0.$$

Оцінку діяльності господарюючих систем за показниками можна подати на графіку двома лініями:

- за еталонною траєкторією ( $x_{e1}, x_{e2} \dots x_{en}$ ), як відповідна пряма, дані якої забезпечують стійкий розвиток підприємства;
- за фактичною траєкторією ( $x_{ф1}, x_{ф2} \dots x_{фn}$ ), яка подається у вигляді кривої, пов'язаної з наявними відхиленнями від еталонних величин в ту чи іншу сторону (плюс, якщо  $x_{ф} : x_e > 1,0$  або мінус, якщо  $x_{ф} : x_e < 1,0$ ).

Для показників, як правило, визначають нормативні величини за оптимальним коридором їх мінімального і максимального значення.

При цьому як зниження значень показників у межах коридору нижче нормативних, так і перевищення, а також рух в одному із названих напрямів варто трактувати як погіршення характеристики досліджуваного підприємства (рис. 12.1.2).

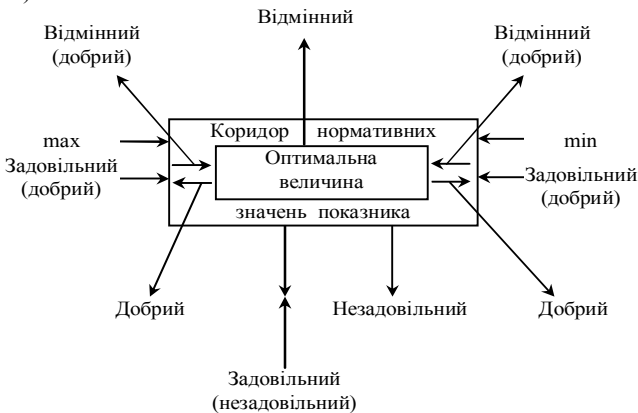


Рис. 12.1.2. Оцінка величини показників господарської діяльності підприємства

Таким чином, за рис. 12.1.2 варто виділити декілька рівнів величини показника:

- рівень 1 – значення показника перебуває у межах визначеного коридора нормативних величин, а динаміка його зміни рухається до середини коридора. Стан явища на підприємстві можна оцінити як „відмінний”;

- рівень 2 – значення показника перебуває у межах визначеного нормативу, динаміка стабільна. Стан явища на підприємстві можна оцінити як „відмінний”, якщо значення показника перебуває в середині коридора або „добрий” – на межах коридора;

- рівень 3 – значення показника перебуває у межах визначеного коридора, але динаміка свідчить про його рух від середини коридора до

визначених максимальних і мінімальних меж. Стан явища на підприємстві „добрий”;

- рівень 4 – значення показника перебуває за межами коридора, але спостерігається тенденція до поліпшення. Стан явища на підприємстві, залежно від величини відхилення від норми і темпів руху до еталонного значення, може бути „добрий” або „задовільний”;

- рівень 5 – значення показника стійко перебуває за межами коридора. Залежно від величини відхилення від нормативного рівня стан явища на підприємстві „задовільний” або „незадовільний”;

- рівень 6 – значення показника за межами коридора і має тенденцію до погіршення. Стан явища на підприємстві „незадовільний”.

Показники, величини яких ненормовані, оцінюють за тенденцією зміни їх значень в динаміці. При цьому стан явища на підприємстві може поліпшуватись, бути стабільним або погіршуватись.

Оцінка розвитку підприємства при аналітичному дослідженні фактичних, планових і нормативних показників в системі управлінського обліку здійснюється за видами порівнянь (табл. 12.1.2).

Таблиця 12.1.2

*Види порівнянь показників та їх інтерпретація*

Порівнювана величина показника	Базова величина показника	Інтерпретація результатів порівняння показників
Фактична	За планом	Рівень виконання показників плану
За планом	Фактична	Рівень формування планових показників
Фактична у звітному періоді	Фактична у минулому періоді	Динаміка розвитку показників
Фактична	За нормативом	Рівень оптимізації величини фактичних показників
За планом	За нормативом	Рівень оптимізації величини планових показників
За нормативом	Фактична	Рівень інтенсивності фактичних показників
За нормативом	За планом	Рівень інтенсивності планових показників

Для застосування прийому порівняння необхідна єдність: в ціннісній оцінці вартісних показників і методології їх розрахунку; організаційної структури підприємства; у структурі показника; календарних періодів; умов, які забезпечують технологічний процес діяльності підприємства. Зіставлення вартісних показників передбачає використання порівняльних цін та врахування інфляційних процесів.

Найбільш складним питанням є розробка обґрунтованих нормативних рівнів показників для оцінки господарської діяльності підприємств.

У багатьох країнах світу національні нормативи економічних

показників визначаються спеціальними агентствами, що значно полегшує проведення діагностики конкретної господарюючої системи. На жаль, в Україні, сьогодні такі дослідження практично не проводяться, і аналітики вимушені використовувати в своїх роботах або нормативні рівні показників, запозичені з іноземних джерел без жодних змін, або з певною їх адаптацією, на розсуд окремих економістів, до умов діяльності господарюючих суб'єктів. Такі підходи суттєво погіршують обґрунтованість висновків для потреб управління, які формуються в процесі аналітичного дослідження.

Інформація рахунків бухгалтерського обліку, фінансової і управлінської звітності може принести економічну вигоду тільки за умови, що стає затребуваною та сприяє виконанню завдання цільової діяльності в професійно-орієнтованому пошуку необхідних управлінських рішень.

## 12.2. Характеристика релевантного підходу в управлінських рішеннях

Управлінське рішення розглядається як процес розробки та реалізації раціонального варіанту вирішення проблеми або задачі, а також як фіксований управлінський акт.

Кожне управлінське рішення повинно бути націленим на конкретну проблему, а оптимальним буде таке рішення, яке дасть найбільшу кількість переваг для суб'єкта господарювання.

В управлінні поняття «проблема» використовується для визначення розриву між бажаним станом (перш за все за цілями) тієї чи іншої системи, та фактичним станом, а саме вирішення проблеми розглядається як засіб подолання такого розриву, вибір однієї із багатьох альтернатив, які дозволяють перейти від існуючого стану до бажаного.

Одна із можливих класифікацій управлінських рішень приведена в табл. 12.2.1.

Таблиця 12.2.1

### *Класифікація управлінських рішень*

Класифікаційна ознака	Види управлінських рішень
1	2
Сфера охоплення	<ul style="list-style-type: none"> <li>• загальні (стосуються всього підприємства)</li> <li>• часткові</li> </ul>
Тривалість дії	<ul style="list-style-type: none"> <li>• перспективні</li> <li>• поточні</li> </ul>
Рівень прийняття	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вищий рівень управління</li> <li>• середній рівень управління</li> <li>• нижчий рівень управління</li> </ul>
Характер розв'язування задач	<ul style="list-style-type: none"> <li>• організаційні запрограмовані</li> <li>• організаційні незапрограмовані</li> </ul>

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• компромісні</li> </ul>
Спосіб обґрунтування	<ul style="list-style-type: none"> <li>• інтуїтивні</li> <li>• які базуються на судженнях (думках, міркуваннях, висновках)</li> <li>• раціональні</li> </ul>
Спосіб прийняття	<ul style="list-style-type: none"> <li>• одноособові</li> <li>• колегіальні</li> <li>• колективні (приймаються колективним органом управління)</li> </ul>
Термін дії наслідків	<ul style="list-style-type: none"> <li>• довгострокові</li> <li>• середньострокові</li> <li>• короткострокові</li> </ul>
Частота прийняття	<ul style="list-style-type: none"> <li>• одноразові (випадкові)</li> <li>• повторювані</li> </ul>
Широта охоплення	<ul style="list-style-type: none"> <li>• загальні (універсальні)</li> <li>• вузькоспеціалізовані</li> </ul>
Складність	<ul style="list-style-type: none"> <li>• прості</li> <li>• складні</li> </ul>
Регламентация	<ul style="list-style-type: none"> <li>• контурні (лише приблизно позначають схему дії)</li> <li>• структуровані (припускають тверде регламентування дій)</li> <li>• алгоритмічні (жорстко регламентують діяльність)</li> </ul>

Кожне управлінське рішення має бути актуальним, оперативним, точним і результативним.

Актуальність рішення - потреба в конкретному управлінському впливі на об'єкт у певний момент, зумовлена наявністю відповідної проблеми.

Оперативність рішення - своєчасність розроблення та реалізації керуючих впливів.

Точність рішення - міра передбачення результату досягнення мети.

Результативність рішення - ступінь досягнення наміченого фактичного результату, що визначають лише після реалізації рішення.

Процес управління господарською діяльністю складається з таких етапів: збір інформації, вибір рішення та здійснення (прийняття) рішення. Ці етапи циклічно повторюються, при цьому на кожному наступному кроці оцінюють якість управління.

Цінність і своєчасність управлінського рішення значною мірою залежить від здатності працівників управління в потрібний момент зібрати, проаналізувати та проінтерпретувати інформацію.

Прийняття управлінських рішень пов'язане з постійним перетворенням інформації, а процес управління є інформаційним. На

кожній зі стадій управління використовують конкретну вхідну інформацію й одночасно формують результатну вихідну інформацію, що є вхідною на інших стадіях управління. Стадії управління повторюються, утворюючи замкнутий контур. Широкий доступ користувачів до інформації на всіх стадіях управління можливий завдяки сучасним інформаційним технологіям, а також організації баз і банків даних, що забезпечують прямий і зворотний обмін інформацією.

Загальна схема процесу прийняття рішень подана на рисунку 12.2.1.

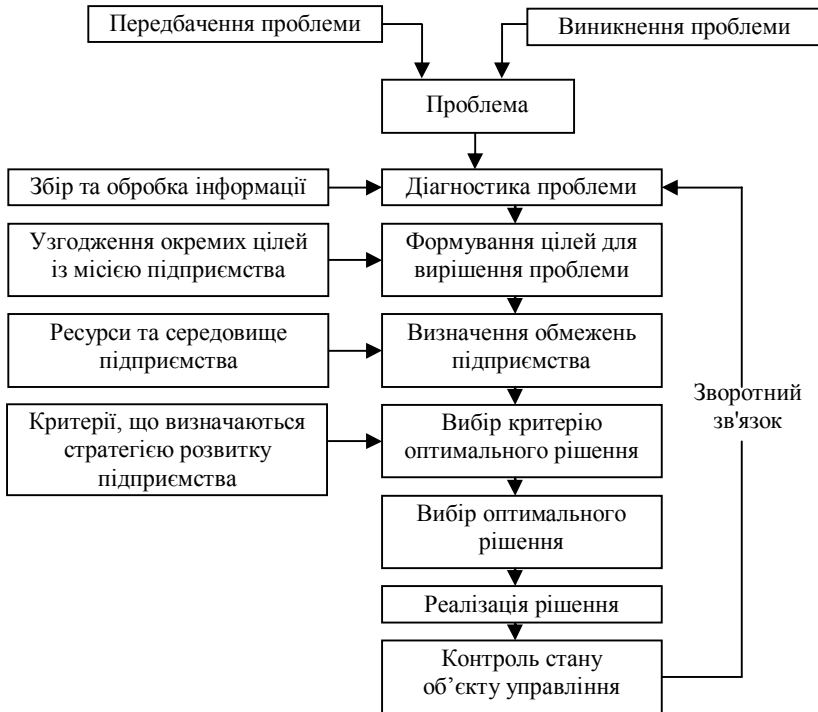


Рис. 12.2.1. Схема прийняття управлінського рішення

Процес прийняття рішення визначається значною мірою чіткістю його структури. В кожному конкретному випадку цей процес має бути уточненим та індивідуалізованим, але зміст основних фаз прийняття та реалізації раціонального рішення можна представити у вигляді табл. 12.2.2.

Ефективність і якість управлінських рішень можна оцінювати за такими показниками:

- економічну ефективність рішень – як відношення результативності реалізації рішень до витрат на досягнення поставлених цілей;



Таблиця 12.2.2

*Зміст основних фаз прийняття та реалізації рішення*

Фаза	Зміст фази
1	2
1. Збір інформації про можливі проблеми	1.1. Спостереження за внутрішнім середовищем підприємства 1.2. Спостереження за зовнішнім середовищем підприємства
2. Виявлення та визначення причин виникнення проблеми	2.1. Опис проблемної ситуації 2.2. Виявлення організаційної ланки, де виникла проблема 2.3. Формулювання проблеми 2.4. Оцінка важливості проблеми 2.5. Виявлення причин виникнення проблеми
3. Формулювання цілей рішення проблеми	3.1. Визначення цілей підприємства 3.2. Формулювання цілей рішення проблеми
4. Обґрунтування стратегії рішення проблеми	4.1. Детальний опис об'єкта 4.2. Визначення області зміни змінних факторів 4.3. Визначення вимог до рішення 4.4. Визначення критеріїв ефективності рішення 4.5. Визначення обмежень
5. Розробка варіантів рішення	5.1. Розчленовування завдання на окремі позиції 5.2. Пошуки ідей рішення по кожній позиції 5.3. Побудова моделей і проведення розрахунків 5.4. Визначення можливих варіантів рішення по кожній позиції 5.5. Узагальнення результатів по кожній позиції 5.6. Прогнозування наслідків рішень по кожній позиції 5.7. Розробка варіантів рішення
6. Вибір кращого варіанта рішення	6.1. Аналіз ефективності варіантів управлінського рішення 6.2. Оцінка впливу некерованих параметрів
7. Коригування та узгодження рішення	7.1. Пророблення рішення із виконавцями 7.2. Узгодження рішення зі службами, що взаємодіють 7.3. Затвердження рішення
8. Реалізація рішення	8.1. Підготовка робочого плану реалізації 8.2. Реалізація плану 8.3. Внесення змін у рішення в ході реалізації 8.4. Оцінка ефективності прийнятого та реалізованого рішення

• коефіцієнтом економічності реалізації рішень - як відношення нормативних (планових) витрат на реалізацію рішень до фактичних

виробничих витрат;

- коефіцієнтом своєчасності розробки рішень - як відношення нормативного (директивного) терміну підготовки рішень до фактичної тривалості розробки рішень;

- коефіцієнтом якості рішень – як відношення підготовлених у визначений термін і затверджених проєктів рішень до загальної кількості рішень, підготовлених підрозділом за звітний період.

Щоб зробити правильний вибір, працівникам управління потрібна вся інформація про варіанти дії. Завданням управлінського обліку є забезпечення управління такою інформацією. Облікова інформація, що використовується для прийняття управлінських рішень, мусить бути релевантною, своєчасною і достовірною.

Релевантна інформація містить дані, які слід використовувати для розрахунків при підготовці управлінських рішень. Нерелевантна інформація – це несуттєві надлишкові дані про господарську діяльність. Використання нерелевантної інформації може призвести до прийняття помилкового рішення або зниження його оперативності та підвищення трудомісткості.

Релевантність обліку означає, що його дані мають задовольняти конкретні інформаційні потреби користувачів. У системі обліку накопичується багато інформації, але це не означає, що вся ця інформація буде корисною для управління. Релевантною є тільки та інформація, що може вплинути на рішення. При цьому інформація має бути оперативно передана, оскільки з часом вона втрачає свою цінність. Нарешті, дані обліку не мають містити помилок або упереджених оцінок.

Таким чином, роль управлінського обліку в процесі підготовки рішення полягає у своєчасному забезпеченні управління достовірною і релевантною інформацією.

Різні типи управлінських рішень потребують різних даних. Релевантними вважають дані, що:

- мають різне значення для різних альтернатив;
- безпосередньо пов'язані з конкретною альтернативою;
- стосуються певного майбутнього рішення;
- можуть вплинути на рішення;
- враховуються для прийняття рішення;
- є майбутніми грошовими потоками, відмінними для різних альтернативних рішень;
- обмежені альтернативними рішеннями.

Оскільки значна частина рішень пов'язана з аналізом витрат і доходів, то йдеться про релевантні витрати й доходи.

Релевантні затрати - це затрати майбутніх періодів, що будучи результатом прийнятого рішення, впливають на грошові потоки.

Релевантні доходи - це доходи, що можуть бути змінені внаслідок

прийняття рішення.

Отже, ті доходи та витрати, котрі зростатимуть або зменшуватимуться внаслідок прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Фактично така інформація характеризує додаткові вигоди і втрати, пов'язані з діями щодо здійснення обраної альтернативи.

Стосовно витрат слід підкреслити, що їх поведінка не визначає однозначно їх релевантність. Найчастіше релевантними є змінні витрати, оскільки основна частина рішень пов'язана зі зміною обсягу діяльності.

Своєю чергою, показники, на які прийняте рішення не впливатиме, вважають нерелевантними та до уваги не беруть. Так, до нерелевантних витрат відносять: вичерпані витрати, які були понесені в минулому і майбутні витрати, виникнення яких пов'язано з іншим рішенням прийнятим в минулому.

Витрати й доходи, що становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференціальними витратами та доходами відповідно.

Отже, релевантними є тільки майбутні диференціальні витрати і доходи (рис. 12.2.2).



Рис. 12.2.2. Критерії релевантності витрат і доходів

Ухвалення поточних (оперативних) рішень базується на концепції диференційного аналізу. Диференційний аналіз являє собою процес оцінки наслідків впровадження тієї чи іншої альтернативи. Цей підхід передбачає виділення диференційних доходів та диференційних витрат, тобто таких показників, величина яких за певних умов може відрізнитися від тієї величини, яка виникла б за інших умов. Диференційні доходи являють собою додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу. Диференційні витрати — додаткові витрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції. Диференційний аналіз ураховує

всі витрати (як змінні, так і постійні), що змінюються під впливом конкретного рішення. Отже, диференційні дані являють собою різницю між альтернативними рішеннями. Зазначений підхід спрямований на виокремлення та оцінку серед усіх даних тільки релевантних показників.

Розглядаючи різні варіанти рішень, слід враховувати не лише дійсні (реальні), а й альтернативні витрати. Дійсні витрати (Outlay Costs) — витрати, що виникають внаслідок сплати грошей. Ці витрати відображаються в бухгалтерському обліку при їх виникненні. Альтернативні витрати (Opportunity Costs) — максимальна вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

З метою прийняття оптимального рішення щодо поставленої проблеми підприємство має розглянути принаймні два альтернативних варіанти її вирішення і зробити між ними вибір на підставі аналізу доходів та витрат, пов'язаних з кожним із них.

У процесі прийняття поточних рішень доречно скористатися такими правилами:

1. Якщо альтернативний вибір впливає на величину витрат, але доходи при цьому залишаються незмінними, то найкращий з альтернативних варіантів є той, що веде до найменших диференційних витрат.

2. Якщо альтернативний вибір впливає водночас на величину витрат і на величину доходів, то найкращим вважається той альтернативний варіант, який забезпечує більший диференційний прибуток.

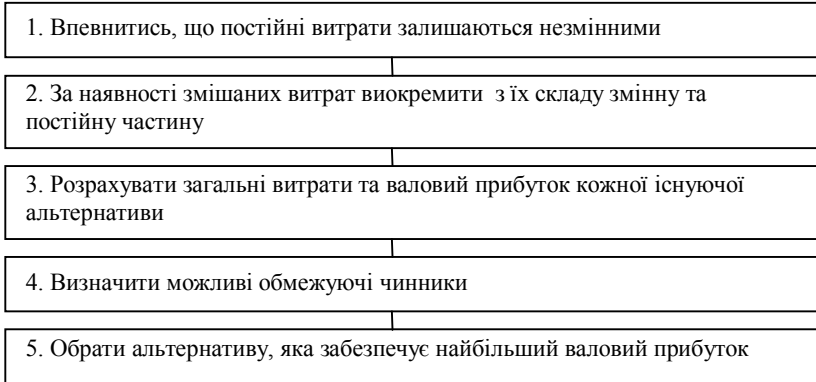
3. Для обґрунтування вибору тієї чи іншої альтернативи необхідно порівнювати загальні величини доходів і витрат, оскільки значення окремих показників на одиницю продукції може залежати від обсягу діяльності.

У загальному вигляді процес прийняття рішень за оцінкою релевантних витрат і доходів проілюстровано на рис. 12.2.3.

Рішення мають ухвалюватися з урахуванням не тільки кількісних, але й якісних показників. Наприклад, такі чинники, як престиж підприємства і його моральні обов'язки, не можуть бути вимірянні у кількісному виразі, але справляють значний вплив на рішення керівника. Тому економічна оцінка існуючих альтернатив має проводитися за обома вказаними напрямками, навіть якщо відомо, що врахування якісних чинників спричинить зростання величини загальних витрат для досягнення поставленої мети.

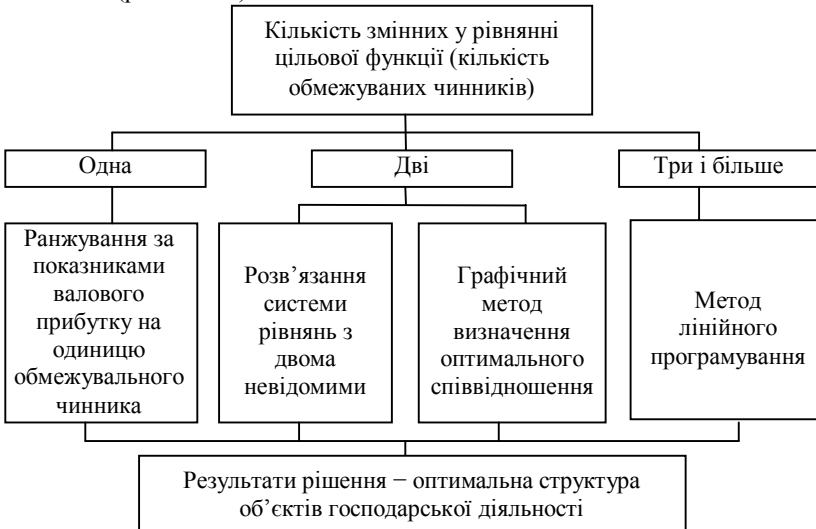
Для організації господарської діяльності необхідно аналізувати всі фактори, що впливають на розмір прибутку.

Діючи в таких умовах, підприємство повинно обирати ті види діяльності, які є найвигіднішими за наявного дефіциту ресурсів, та забезпечити їх повне і ефективне використання.



*Рис. 12.2.3. Послідовність дій у процесі прийняття оперативних (поточних) управлінських рішень за оцінкою релевантних витрат і доходів*

Оптимальне використання обмежених дефіцитних ресурсів - це рішення, що забезпечує максимізацію прибутку в умовах наявних обмежень. Підходи до прийняття такого рішення залежать від кількості обмежень (рис. 12.2.4).



*Рис. 12.2.4. Методи оптимізації господарської діяльності за різної кількості обмежувальних факторів*

Прийняття оптимального рішення за наявності одного обмеження

базується на показнику валового прибутку на одиницю вимірювання обмежувального чинника (людино-годину, машино-годину, одиницю сировини, одиницю потужності, 1 грн. витрат виробничої собівартості).

Формування оптимальної виробничої програми при цьому здійснюється поетапно:

1. Визначення валового прибутку на одиницю обмежувального чинника.

2. Ранжування видів діяльності за рівнем валового прибутку, визначеним на першому етапі.

3. Визначення оптимальної програми діяльності з урахуванням обмежувального чинника.

Під час аналізу використання обмеженої кількості ресурсів необхідно також враховувати потреби мінімального забезпечення попиту з усіх видів продукції або дотримання обов'язкового асортименту.

За наявності двох обмежень аналіз можна виконати шляхом побудови та розв'язання системи лінійних рівнянь з двома невідомими або графічним методом.

За наявності трьох і більше обмежень аналіз здійснюють за допомогою лінійного програмування. Лінійне програмування - це метод, що використовують для оптимізації господарської діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь.

Процес лінійного програмування проводять у такому порядку:

- складання рівняння цільової функції та рівнянь обмежень;
- розв'язання моделі симплексним методом або з використанням стандартних програм оптимізації;
- аналіз одержаного рішення.

Для складання рівняння цільової функції необхідно визначитися зі змінними величинами (обсяги виробництва окремих видів продукції) та цільовою функцією, тобто метою, якої ми хочемо досягти (певна сума прибутку або сума валового прибутку).

Розв'язання моделі, як правило, виконують на ЕОМ. У результаті отримують рівняння, параметри якого показують, скільки одиниць продукції кожного виду доцільно виробляти ( $x$ ) та яку суму доходу це забезпечить.

Отже, релевантний підхід, це зосередження уваги лише на релевантній інформації в процесі прийняття управлінського рішення, що при значному обсязі інформації дозволяє полегшити та прискорити процес прийняття найкращого рішення.

### **12.3. Використання релевантного підходу в господарських ситуаціях**

В управлінському обліку, що є складовою системи обліку на

підприємстві загалом, розглядають і аналізують усі господарські процеси, а саме: постачання, виробництво, реалізацію. При цьому господарські операції під кутом оцінювання рівня їх ефективності та формування інформації для розробки сценаріїв прийняття управлінських рішень. Наприклад, на етапі процесу постачання вивчають проблему управління виробничими запасами (обсяг придбання, аналіз постачальників, періодичність закупівель, умови зберігання, аналіз альтернативних надходжень виробничих запасів). На етапі процесу виробництва вивчають питання щодо доцільності та обсягів виробництва продукції, аналізують технологічний процес виготовлення продукції та можливість застосування альтернативних інвестиційних сценаріїв виробництва, аналізують фінансові результати від виробництва продукції в асортименті. На етапі процесу реалізації в управлінському обліку досліджують рівень затрат на виробництво і збут та доходів від реалізації, розглядають методику встановлення оптимальних цін на продукцію, доцільність та механізми стимулювання продажу продукції підприємства.

Аналізуючи ситуації, що виникають у процесі поточної діяльності, персонал підприємства постійно має справу з вибором серед альтернативних рішень.

Для ілюстрації диференціального аналізу та визначення релевантної інформації розглянемо кілька типових управлінських рішень: спеціальне замовлення; розширення чи скорочення (ліквідацію) певного сегмента діяльності; оцінювання ситуації щодо виробництва чи придбання окремих компонентів продукції.

Рішення про спеціальне замовлення (Special Order Decision) – пов'язане з розглядом отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуг за ціною, нижчою за звичайну ціну, або навіть нижчою за собівартість.

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

Тому аналіз для прийняття такого рішення передбачає:

- розрахунок валового прибутку;
- диференціальний аналіз релевантних витрат і доходів;
- врахування альтернативних витрат за відсутності вільної потужності;
- обґрунтування можливих довгострокових наслідків прийняття спеціального замовлення.

Як приклад, для прийняття рішення щодо спеціального замовлення розглянемо підприємство що виробляє столи і має недовантажені виробничі потужності. Покупець хоче додатково закупити у підприємства

100 столів по 900 грн. за одиницю, при звичайній ціні їх реалізації 1100 грн.

Отже, при прийнятті рішення релевантними даними будуть диференціальний дохід і диференціальні змінні витрати. Диференціальний (додатковий) дохід 90000 грн. (100 x 900). Диференціальні витрати за калькуляцією спеціального замовлення за змінними витратами 84400 грн. Диференціальний прибуток 5600 грн. (90000 – 84400)

Результати диференціального аналізу показують, що прийняття спеціального замовлення забезпечить підприємству додатковий прибуток у сумі 5600 грн. або 56 грн. на одиницю продукції.

У розглянутій ситуації підприємство мало вільні виробничі потужності. Якщо ж потужності підприємства цілком завантажені, тоді для виконання спеціального замовлення йому доведеться або скоротити випуск звичайної продукції, або збільшити постійні витрати пов'язані з управлінням та збутом. В цьому разі можливі втрати, пов'язані зі скороченням обсягу продажу звичайної продукції, або додаткові постійні витрати теж будуть релевантні для диференціального аналізу.

Слід також враховувати, що згода на ціну, нижчу за звичайну, може примусити конкурентів також знизити ціну. Крім того, інші замовники також можуть вимагати нижчих цін, або клієнти, котрі пропонують спеціальне замовлення, з часом можуть стати постійними замовниками.

Необхідність рішення стосовно скорочення діяльності найчастіше виникає за наявності у підприємства збиткового сегмента, оскільки традиційно вважається, що ліквідація такого сегмента та (або) заміна його іншим сегментом збільшить прибуток підприємства в цілому. Проте для прийняття зазначеного типу рішення необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий сегмент свої власні витрати. При цьому «критичним» кількісним показником, який обґрунтовує необхідність його ліквідації, можна вважати відсутність у нього валового прибутку. Звідси, релевантними будуть дані про всі прямі витрати сегмента, тобто як змінні, так і постійні, які безпосередньо пов'язані з ним.

Для ілюстрації аналізу, щодо прийняття рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності розглянемо підприємство, що має результати діяльності у звітному періоді наведені в табл. 12.3.1.

Наведений звіт свідчить, що виробництво шаф є збитковим. Виникає питання: чи варто і далі продовжувати виробництво? Відповідь на це питання залежить від певних обставин.

Припустімо, що ліквідація виробництва шаф не призведе до скорочення постійних витрат підприємства, а виробничі потужності не будуть використані для виробництва об'єктів.

У цьому разі аналіз наслідків ліквідації виробництва шаф матиме такий вигляд (табл. 12.3.2).

Як бачимо, ліквідація виробництва шаф за таких умов призведе до збиткової діяльності підприємства загалом, оскільки, втрачаючи валовий



*Звіт про діяльність підприємства*

Таблиця 12.3.1

тис. грн.

Показники	Об'єкти діяльності			Разом
	шафи	столи	стілці	
Чистий дохід	2 000	1 600	200	3 800
Змінні витрати (виробнича собівартість)	1 600	1 120	120	2 840
Валовий прибуток	400	480	80	960
Постійні витрати, всього в тому числі	420	400	70	890
• адміністративні	300	200	30	530
• на збут	120	200	40	360
Операційний прибуток (збиток)	(20)	80	10	70

Таблиця 12.3.2

*Вплив ліквідації виробництва шаф на результати діяльності підприємства*

тис. грн.

Показники	До зміни	Ліквідація виробництва шаф (-)	Після зміни
Чистий дохід	3800	2000	1800
Змінні витрати (виробнича собівартість)	2840	1600	1240
Валовий прибуток	960	400	560
Постійні витрати, всього в тому числі	890	300	590
• адміністративні	530	200	330
• на збут	360	100	260
Операційний прибуток (збиток)	70	100	-30

прибуток виробництва шаф в сумі 400 тис. грн., підприємство заощаджує витрати тільки в сумі 300 тис. грн.

Внаслідок цього підприємство втрачає 100 тис. грн. прибутку.

Отже, куди простіше визначити наслідки ліквідації виробництва шаф, застосувавши управлінський аналіз (табл. 12.3.3).

Таблиця 12.3.3

*Управлінський аналіз наслідків ліквідації виробництва шаф*

тис. грн.

Валовий прибуток, що втрачається	400
Постійні витрати, яких можна уникнути	300
Зменшення прибутку внаслідок ліквідації виробництва шаф	100

Тепер припустімо, що площа, вивільнена внаслідок ліквідації виробництва шаф, буде використана для розширення виробництва столів, що забезпечить зростання продажу на 1000 тис. грн. і вимагатиме

додаткових постійних витрат у сумі 140 тис. грн.

Оскільки виробництва шаф має рівень валового прибутку 30% (480 : 160 x 100), то збільшення виробництва і продажу на 1000 тис. грн. відповідно забезпечить зростання валового прибутку на 300 тис. грн. (1000 x 30 : 100).

Узагальнимо дані про ліквідацію виробництва шаф й розширення виробництва столів у вигляді таблиці (табл. 12.3.4).

Таблиця 12.3.4

*Вплив ліквідації виробництва шаф і розширення виробництва столів на результати діяльності підприємства*

тис. грн.

Показники	До зміни	Ліквідація виробництва шаф(-)	Розширення виробництва столів (+)	Після змін
Чистий дохід	3800	2000	1000	2800
Змінні витрати (виробнича собівартість)	2840	1600	700	1940
Валовий прибуток	960	400	300	860
Постійні витрати, всього в тому числі	890	300	140	730
• адміністративні	530	200	100	430
• на збут	360	100	40	300
Операційний прибуток (збиток)	70	100	160	130

Бачимо, що розширення виробництва столів цілком не компенсувало втрату валового прибутку від ліквідації виробництва шаф, що призвело до скорочення валового прибутку на 100 тис. грн.

Натомість економія витрат на утримання секції становить 160 тис. грн. Оскільки загальногосподарські витрати не змінилися, маємо додатковий прибуток 60 тис. грн.

Наведений приклад свідчить, що постійні витрати не завжди є нерелевантними для прийняття рішень. У нашому прикладі постійні витрати є релевантними, оскільки вони різні для різних альтернатив.

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

Розглянемо дану ситуацію на прикладі підприємства що виготовляє складну деталь А, для виробництва основної продукції.

Річна потреба підприємства — 20000 деталей А. Виробнича собівартість цієї деталі 60 грн. в тому числі релевантні витрати 34 грн. і нерелевантні (постійні) 26 грн.

Постачальник пропонує деталь А за ціною 50 грн. Чи варто прийняти пропозицію.

Релевантна виробнича собівартість деталі А для підприємства дорівнює 34 грн. Це на 16 грн. менше витрат на її придбання.

Отже, можна дійти висновку, що підприємства вигідніше виробляти деталь А, ніж купувати її в іншого підприємства.

Однак приймаючи рішення, слід неодмінно зважати на фактор втраченої можливості. Якщо підприємство не має іншої альтернативи для використання площі, яка звільниться внаслідок припинення виробництва деталі А, тоді можливі витрати дорівнюють нулю. У цьому разі зроблений вище висновок можна вважати правильним.

Але якщо підприємство може здати вільну площу в оренду або використати її для виробництва іншої продукції, тоді, розглядаючи альтернативу "виробляти чи купувати", слід враховувати вигоду (у вигляді орендної плати або валового прибутку), яку втратить компанія, продовжуючи виробництво деталі замість придбання її.

Припустимо, що в разі припинення виробництва деталі А підприємство може здати вільну виробничу площу в оренду за 30000 грн. на місяць.

Чи варто в цьому разі приймати пропозицію постачальника?

Якщо підприємство вирішить продовжувати виробництво деталі А, то воно втратить нагоду отримати річну орендну плату 360000 грн. (30000 x 12).

На підставі даних попередніх даних, одержимо такі результати (табл. 12.3.5).

Таблиця 12.3.5

*Аналіз для прийняття рішення з урахуванням втраченої можливості*

грн.

Показники	Альтернативні рішення	
	виробляти	купувати
Реальні витрати	680000	1000000
Альтернативні доходи	–	360000
Разом витрат	680000	640000
Диференціальні доходи	–	40000

Як бачимо, у цьому разі вигідніше купувати деталь А.

Розглянутий вибір стосується не лише рішення "виробляти чи купувати", він також пов'язаний із пошуком найкращого використання наявних потужностей.

Тому слід розглянути всі можливі варіанти використання вільної потужності.

Якщо в нашому прикладі крім передачі в оренду є можливість використати вільну виробничу площу для вироблення іншої продукції, що забезпечить додатковий річний валовий прибуток 400 000 грн., наш аналіз матиме такий вигляд (табл. 12.3.6).

Таблиця 12.3.6

*Аналіз для прийняття рішення за умов кількох варіантів*

Показники	Варіант рішення			
	виробляти	купувати та		
		не викорис- товувати потужність	здати вільну площу в оренду	використати вільну площу для виробництва іншої продукції
Дохід від оренди	–	–	360000	–
Валовий прибуток від іншої продукції	–	–	–	400000
Витрати на деталь А	680000	1000000	1000000	1000000
Чисті релевантні витрати	680000	1000000	640000	600000

Як бачимо, найкращою є альтернатива купувати деталь А і використати вільну площу для виробництва іншої продукції, оскільки вона передбачає найменші чисті витрати.

Утім, остаточне рішення слід приймати з огляду як на кількісні показники, так і на якісні фактори.

Якісні релевантні фактори для прийняття рішення "виробляти чи купувати" можна поділити на дві групи: зовнішні та внутрішні.

Прикладом зовнішніх якісних факторів є: надійність; якість; стабільність ціни постачальника та час, потрібний для поновлення виробництва деталей, якщо постачальник не буде виконувати зобов'язання.

До внутрішніх якісних факторів належать: наявність потужності, можливість інноваційної діяльності, завантаження персоналу.

Звісно, відсутність достатньої вільної потужності внеможливить для підприємства вироблення деталей, навіть якщо це вигідніше за придбання їх. З іншого боку, бажання зберегти секрети виробництва або кваліфіковані кадри може змусити підприємство відмовитися від вигідної пропозиції купувати деталі замість виробляти їх.

Прийняття рішення про формування приросту активів за рахунок кредитів здійснюється за умови одержання ефективності. Ефективність передбачає, що сума кредиту повертається підприємству в строк менший, ніж можлива нормативна величина терміну використання активів, одержаних за рахунок залучених фінансових ресурсів.

Приймаючи рішення щодо одержання кредитів для здійснення

господарської діяльності, позичальники повинні визначитися про:

- ✓ мету одержання кредиту;
- ✓ суму коштів, яку вони можуть залучити та їх вартість;
- ✓ строки, на які кошти будуть одержані;
- ✓ вартість об'єктів кредитування;
- ✓ суму чистого прибутку, на який вони можуть розраховувати, вклавши кошти в об'єкти кредитування;
- ✓ можливі вигоди і прибутки від альтернативного використання коштів кредиту;
- ✓ ризики, пов'язані з об'єктом кредитування;
- ✓ ліквідність об'єкта кредитування, тобто швидкість і спроможність його переформування у грошові кошти.

Об'єктами оцінки щодо використання кредитів можуть бути основні засоби і нематеріальні активи та елементи їх поліпшення, а також приріст залишків виробничих запасів для забезпечення збільшення обсягів діяльності.

Найважливішим завданням управлінського обліку є обґрунтування та вибір найефективнішого напрямку використання кредитів.

На початковому етапі аналізується доцільність вкладення кредитів у реальні об'єкти. Після того, як вибір зроблено і почалася експлуатація об'єкта кредитування, необхідно виявити можливі відхилення від запланованого сценарію та обґрунтувати коригуючі управлінські рішення. При повному поверненні кредиту та після завершення експлуатації об'єкта кредитування необхідно проаналізувати фактичну ефективність кредиту та виявити причини відхилень від очікуваних результатів. Матеріали такого аналізу допоможуть підприємству в майбутньому адекватно оцінювати свої можливості та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Головний критерій оцінки доцільності одержання кредитів – рівень окупності, тобто швидкість повернення позичальнику вкладених коштів через грошові потоки, що їх генерує об'єкт кредитування. Від одержаних в кредит об'єктів основних засобів і нематеріальних активів позичальнику надходять доходи протягом періоду їх експлуатації у формі чистих прибутків і амортизаційних відрахувань. Для прийняття управлінських рішень щодо одержання кредитів здійснюють розрахунок показників: строк окупності і ефективність кредитів.

Строк окупності кредитів (СОК) – період часу, необхідний для повернення одержаних коштів, може бути визначений за формулою:

$$\text{СОК} = \frac{\text{ПВК}}{\text{ЧПК} + \text{АОК}}$$

де ПВК – повна вартість кредиту, включаючи оплату за користування; ЧПК – середньорічний чистий прибуток від використання об'єкта кредитування; АОК – середньорічні амортизаційні відрахування за об'єктом кредитування.

Критерій доцільності одержання кредиту визначається тим, що

розрахований строк його окупності буде меншим від часу, який на підприємстві вважають економічно виправданим (COE).

$$\text{СОК} \leq \text{СОЕ}$$

Якщо чистий прибуток від використання об'єктів кредитування та їх амортизація будуть мати нерівномірні величини за роками, для оцінки доцільності одержання кредиту використовують формулу:

$$- \text{ПВК} + \sum_{i=1}^{\text{COE}} (\text{ЧПК}_i + \text{АОК}_i) \geq 0$$

де  $\text{ЧПК}_i$  – чистий прибуток, одержаний від об'єкта кредитування в  $i$ -му році;  $\text{АОК}_i$  – амортизаційні відрахування в  $i$ -му році;  $i$  – економічно виправданий час, за який доцільно окупити кредит.

При цьому, період окупності об'єкта кредитування обчислюють прямим розрахунком кількості років, протягом яких суму кредиту буде погашено відповідними надходженнями.

Наприклад. Підприємство збирається одержати кредит на суму 100 тис. грн., з оплатою за користування – 60 тис. грн., для придбання і введення в експлуатацію об'єкта основних засобів. Середньорічний чистий прибуток від використання об'єкта основних засобів передбачається в сумі 30 тис. грн., а амортизаційні відрахування – 10 тис. грн. в розрахунку за рік. Підприємство вважає, що одержання кредиту буде виправданим, якщо повна його вартість окупиться за 5 років.

Строк окупності кредиту, одержаного для створення об'єкта основних засобів, буде становити:

$$\text{СОК} = \frac{100 + 60}{30 + 10} = 4 \text{ (роки)}$$

Відповідь з розрахунку є очевидною: строк окупності кредиту дорівнює 4 роки, що менше економічно виправданого строку окупності (п'ять років), тому одержання кредиту для створення нового об'єкта основних засобів є доцільним.

Сутність оцінки ефективності кредитів за способом середньої прибутковості (рентабельності) вартості створених активів полягає у визначенні відношення між чистим прибутком, одержаним від використання об'єкта кредитування, і сумою кредиту.

Як правило, ці розрахунки здійснюють за двома варіантами щодо відношення середньорічного чистого прибутку із повною сумою вартості кредиту (ПАК) та (або) з врахуванням ліквідаційної вартості об'єкта кредитування і його щорічної амортизації та залишкової вартості (ПЗК). Тому для розрахунку прибутковості кредиту, виходячи із вартості створених активів, можна використовувати формули:

$$\text{ПАК} = \frac{\sum \text{ЧПК}_e : \text{ПЕК}}{\text{ПВК}} \quad \text{ПЗК} = \frac{\sum \text{ЧПК}_e : \text{ПЕК}}{\text{ПВК}2}$$

де  $\text{ЧПК}_e$  – чистий прибуток, що буде одержаний від об'єкта кредитування за весь період експлуатації; ПЕК – період експлуатації об'єкта кредитування.

Наведемо приклад. Повна вартість кредиту 160 тис. грн. Період експлуатації об'єкта кредитування 5 років, сума чистого прибутку за весь час його експлуатації 150 тис. грн.

$$\text{ПАК} = \frac{150}{160} \cdot 5 = 0,1875 \quad \text{ПЗК} = \frac{150}{160} \cdot \frac{5}{2} = 0,3750$$

Отже кожна гривня повної вартості кредиту щорічно буде формувати підприємству 18,75 коп. чистого прибутку, а з врахуванням ліквідаційної вартості об'єкта кредитування і щорічного відшкодування його вартості через амортизаційні відрахування – 37,50 коп.

Оцінка ефективності кредитів за фактичними результатами діяльності об'єктів кредитування (аналіз в динаміці) здійснюється з використанням дисконтування так способами:

- ✓ суми чистої теперішньої вартості;
- ✓ внутрішньої прибутковості (рентабельності);
- ✓ прибутковості (рентабельності) об'єкта кредитування.

У разі використання способу суми чистої теперішньої вартості, необхідні рішення щодо оцінки одержаного кредиту приймаються на основі порівняння абсолютних величин теперішньої вартості і вихідних грошових потоків, які були наслідком кредитування. Сума чистої теперішньої вартості (ЧТВ) – це різниця між величиною чистих і цільових грошових потоків (ЧЦП), що надходять у процесі експлуатації об'єкта кредитування (чистого прибутку (ЧП) і амортизації (А), як цільової суми коштів), дисконтованих за прийнятною ставкою дохідності (ПСД), та сумою повної вартості кредиту (ПВК):

$$\text{ЧТВ} = \sum_{i=1}^T \frac{\text{ЧЦП}_i}{(1+\text{ПСД})^i} - \text{ПВК}$$

де ЧЦП<sub>i</sub> – чистий грошовий потік в і-му році; Т – кількість років експлуатації об'єкта кредитування; ЧЦП = ЧП+А.

Якщо керуватися критерієм прибутковості, оцінка щодо ефективності одержаного кредиту може бути здійснена, якщо сума чистої теперішньої вартості є не менше нуля (ЧТВ>0). Якщо підприємство мало кілька варіантів щодо об'єктів кредитування, то слід спинитися на тому, який забезпечував найвище значення суми чистої теперішньої вартості.

Приклад. Підприємству необхідно проаналізувати ефективність одержаного кредиту повною вартістю 160 тис. грн., за яким були одержані чисті і цільові грошові потоки (ЧП+А) протягом 4 років, а саме: 1-й рік – 50 тис. грн.; 2-й рік – 60 тис. грн.; 3-й рік – 80 тис. грн.; 4-й рік – 40 тис. грн.

Середня ставка дохідності з урахуванням індексу інфляції 20%.  
Розрахунок.

$$\begin{aligned} \text{ЧТВ} &= \left( \frac{50}{(1+0,2)} + \frac{75}{(1+0,2)^2} + \frac{80}{(1+0,2)^3} + \frac{60}{(1+0,2)^4} \right) - 160 = \\ &= 41,7 + 52,1 + 46,3 + 28,9 = 169,0 - 160,0 = 9,0 \text{ тис.грн.} \end{aligned}$$

Висновок. Кредит доцільно визнати ефективним, оскільки сума чистої теперішньої вартості від експлуатації об'єкта кредитування становила 9,0 тис. грн. Слід підкреслити, що результати таких розрахунків без застосування дисконтування суттєво відрізняються від простого порівняння чистих грошових потоків з повною вартістю кредиту, де чиста вартість створена об'єктом кредитування становить 265 тис. грн.  $(50+75+80+60-160)$ , а кредит під визначений об'єкт є досить привабливий.

Сума чистої теперішньої вартості показує реальну майбутню величину приросту активів за рахунок власного капіталу у разі використання кредиту.

Під внутрішньою прибутковістю (рентабельністю) об'єкта кредитування розуміють значення коефіцієнта дисконтування, за якого сума чистої теперішньої вартості дорівнюватиме нулю. За економічним змістом величина цього показника є точкою беззбитковості при експлуатації об'єкта кредитування. Для розрахунку внутрішньої прибутковості (рентабельності) можна використовувати наступне рівняння:

$$\sum_{i=1}^T \text{ЧП}_i = \text{ПВК} \times (1 + \text{ПСД})^T$$

Ліва частина рівняння – величина вартості кредиту, а права – вартість чистих і цільових доходів за період використання об'єкта кредитування. Коефіцієнт, при якому обидві частини рівняння будуть рівні, називається внутрішньою прибутковістю.

Цю величину можна трактувати і як максимальну ставку відсотка, під яку підприємство може взяти кредит.

Приклад. Підприємство планує одержати кредит на суму 100 тис. грн. з оплатою за користування протягом 4 років 60 тис. грн. для придбання і введення в експлуатацію об'єкта основних засобів. У кінці четвертого року експлуатації об'єкта основних засобів підприємство має намір одержати – 190 тис. грн. чистого і цільового грошового доходу. Потрібно визначити, яка внутрішня прибутковість необхідна для того, щоб дисконтований грошовий дохід за 4 роки дорівнював повній вартості кредиту, і під який процент підприємство може взяти кредит.

Точка беззбитковості експлуатації об'єкта кредитування буде визначена величиною внутрішньої прибутковості:

$$\begin{aligned} 190 &= (100 + 60) \times (1 + \text{ПСД})^4 \\ \sqrt[4]{1,1875} &= 1 + \text{ПСД} \\ \text{ПСД} &= \sqrt[4]{1,1875} - 1 = 0,0438 \\ &\text{або } 4,38\%. \end{aligned}$$

Максимальна величина процента, під який підприємство може взяти кредит, буде становити:

$$\begin{aligned} 190 &= 100 \times (1 + \text{ПСД})^4 \\ \sqrt[4]{1,9} &= 1 + \text{ПСД} \end{aligned}$$



$$\text{ПСД} = \sqrt[4]{1,9} - 1 = 0,174$$

або 17,4%.

Правило прийняття рішень щодо одержання кредитів за цим методом формулюється таким чином: перевага повинна віддаватися тому об'єкту кредитування, де підприємство має можливість платити максимальний відсоток за кредит.

Аналіз доцільності одержання кредиту можна здійснити за допомогою визначення рівня прибутковості (рентабельності) об'єкта кредитування (ПОК), розрахованого як відношення суми чистої теперішньої вартості до повної вартості кредиту:

$$\text{ПОК} = \frac{\text{ЧТВ}}{\text{ПВК}}$$

Приклад. Сума чистої теперішньої вартості від експлуатації об'єкта кредитування 20 тис. грн. при повній вартості кредиту 160 тис. грн.

$$\text{ПОК} = \frac{20}{160} = 0,125$$

або 12,5%.

За економічним змістом рентабельність є величиною прибутку, одержаного на кожну гривню вартості кредиту, тобто 12,5 коп. Цей показник може використовуватись як для оцінки об'єкта кредитування, так і для вибору щодо окремих об'єктів кредитування.

Для узагальненої оцінки привабливості кредитів використовують комплексні способи аналітичних досліджень, що не враховують дисконтування та засновані на дисконтуванні.

При першому способі використовують моментний аналіз, коли усі показники, які характеризують об'єкт кредитування, розглядаються в короткостроковому періоді, і при розрахунках використовуються величини, зафіксовані в певний проміжок часу (факт зміни вартості грошей у часі не враховується). При другому способі використовують аналіз в динаміці, коли показники аналізуються в динаміці, з урахуванням зміни вартості грошей у часі за ряд періодів.

Дисконтування – процес приведення майбутньої вартості грошей (грошових надходжень) до їх теперішньої вартості. Процес дисконтування має здійснюватися за простими чи складними процентами.

Для оцінки ефективності розміщення позик в господарській діяльності додатково використовують систему показників, що характеризують зміну різних результативних ознак.

1. Приріст об'єктів діяльності (ПОД) підприємства на 1 гривню розміщених кредитів:

$$\text{ПОД} = \frac{\text{КО}_1 \times \text{ЦО}_1 - \text{КО}_0 \times \text{ЦО}_0}{\text{ОК}}$$

де  $\text{КО}_0 \times \text{ЦО}_0$ ,  $\text{КО}_1 \times \text{ЦО}_1$  – обсяг об'єктів діяльності за їх кількістю і ціною, відповідно до одержання кредитів і після одержання; ОК –

величина кредитів.

2. Зниження витрат підприємства (ЗВП) на 1 гривню одержаних кредитів:

$$\text{ЗВП} = \frac{\text{ОР}(\text{КР}_0 \times \text{ЦР}_0 - \text{КР}_1 \times \text{ЦР}_1)}{\text{ОК}},$$

де ОГ – обсяг об'єктів діяльності;  $\text{КР}_0 \times \text{ЦР}_0$ ,  $\text{КР}_1 \times \text{ЦР}_1$  – кількість ресурсів для створення одиниці об'єктів діяльності та їх ціна, відповідно до одержання кредиту і після одержання.

Відношення величини кредитів (ОК) до суми економії витрат  $\text{КР}_0 \times \text{ЦР}_0$ ,  $-\text{КР}_1 \times \text{ЦР}_1$  свідчить про термін окупності позики, розміщеної в об'єкти, які забезпечили зниження собівартості об'єктів діяльності.

3. Скорочення витрат праці (СВП) на виробництво одиниці об'єктів господарської діяльності:

$$\text{СВП} = \frac{\text{ОГ}(\text{ПВ}_0 - \text{ПВ}_1)}{\text{ОК}},$$

де  $\text{ПВ}_0$ ,  $\text{ПВ}_1$  – витрати праці на виробництво одиниці об'єктів господарської діяльності до і після одержання кредиту.

Якщо величину скорочення витрат праці ОГ ( $\text{ПВ}_0 - \text{ПВ}_1$ ) поділити на річний фонд робочого часу одного працівника, то одержимо відносне скорочення персоналу підприємства.

4. Збільшення валового, операційного і чистого прибутку (ЗПП) на 1 грн. одержаних кредитів:

$$\text{ЗПП} = \frac{\text{ОГ}(\text{П}_1 - \text{П}_0)}{\text{ОК}},$$

де  $\text{П}_0$ ,  $\text{П}_1$  – відповідно валовий, операційний або чистий прибуток на одиницю об'єктів діяльності до після одержання кредитів.

$$\text{П}_1 = \text{ЦР}_1 - \text{В}_0; \text{П}_0 = \text{ЦР}_0 - \text{В}_0,$$

де  $\text{ЦР}_0$  і  $\text{ЦР}_1$  – ціна реалізації за одиницю об'єктів діяльності, відповідно до і після одержання кредиту;  $\text{В}_0$  і  $\text{В}_1$  – витрати на одиницю реалізованих об'єктів діяльності щодо формування валового, операційного і чистого прибутку, відповідно, до і після одержання кредиту.

Відношення величини кредитів (ОК) до суми збільшення прибутку ОГ ( $\text{П}_1 - \text{П}_0$ ) свідчить про термін окупності позики розміщеної в об'єкти, які забезпечили приріст фінансового результату.

Усі перелічені показники ефективності розміщення кредитів в господарську діяльність вивчаються в динаміці. Основним напрямом підвищення ефективності позик є їх розміщення в інноваційні об'єкти.

Доцільність здійснення інвестиційної діяльності завжди визначається рівнем її окупності, тобто величиною і швидкістю повернення інвестору вкладених коштів через грошові потоки, що їх генерує інвестиція.

Для визначення вартості, яку матимуть інвестиції у майбутньому, використовують формули простих і складних процентів. Якщо інвестиція здійснена на умовах простих процентів, тобто одержаний чистий грошовий потік не використовується на додаткове інвестування об'єктів,

то інвестовані кошти (ІК) щорічно збільшуються на визначений рівень прибутковості (ІПР). Звідси, величина інвестованих коштів через  $n$  років ( $ІК_n$ ) дорівнює:

$$ІК_n = ІК \times (1 + n \times ІПР).$$

У разі, якщо інвестиція здійснена на умовах складних процентів, тобто одержаний чистий грошовий потік використовується на додаткове інвестування об'єктів, то інвестовані кошти збільшуються з урахуванням створеного чистого грошового потоку у попередні періоди.

$$ІК_n = ІК \times (1 + ІПР)^n.$$

Вираз  $1+ІПР$  показує, скільки буде коштувати інвестиція через рік. Обернене його значення  $1:(1+ІПР)$  дає змогу визначити скільки сьогодні буде коштувати інвестиція за її вартістю через рік. Водночас, рівень прибутковості інвестицій (ІПР), тобто її процентна ставка для розрахунків, визначається за формулою:

$$ІПР = ІПР_{\phi} + ІПР_p,$$

де  $ІПР_{\phi}$  - фактична прибутковість об'єктів інвестицій;  $ІПР_p$  - рівень прибутковості інвестицій за їх можливий ризик.

Принципово важливим є питання, як визначити граничне значення рівня прибутковості інвестицій (ІПР). У плановій економіці централізовано затверджувалися нормативні коефіцієнти ефективності, які були обов'язкові для всіх підприємств. При цьому даний коефіцієнт не міг бути нижчим від 0,08 або перевищувати 0,25. В умовах ринкової економіки також потрібні певні орієнтири для прийняття ефективних управлінських рішень.

Наприклад, коли рентабельність інвестицій нижча за граничний рівень, але вища за рентабельність наявних активів, позитивне рішення щодо здійснення інвестицій може зумовлюватись очікуваним зростанням рентабельності всіх активів після їх збільшення. Для одержання додаткового прибутку можна здійснювати інвестицію і в тому випадку, коли її рентабельність нижча за граничний рівень, і навіть нижча за рентабельність наявних активів. За таких умов ефективність інвестиції досить низька і це негативно впливатиме на вартість підприємства.

Для того, щоб привести майбутні грошові надходження до сьогоднішніх умов, використовують формулу:

$$ІК = \frac{ІК_n}{(1 + ІПР)^n} = ІК_n \cdot \frac{1}{(1 + ІПР)^n} = ІК_n \cdot K_d,$$

де  $K_d$  - коефіцієнт дисконтування.

Для оцінки ефективності інвестицій використовують методи, основані на розрахунках, які не враховують зміну вартості грошових потоків підприємства у майбутньому (облікова оцінка), і які враховують впорядкування вартості грошових надходжень у часовому аспекті (дисконтна оцінка).

До показників ефективності інвестицій, що використовують облікову

оцінку, відносять:

- ✓ строк окупності інвестицій;
- ✓ рівень прибутковості інвестицій.

До показників аналізу інвестиційної діяльності, що використовують дисконтну оцінку, відносять:

- ✓ величину чистих грошових потоків;
- ✓ дисконтний рівень прибутковості (рентабельності) інвестицій;
- ✓ величину норми прибутку.

В основі всіх показників використовують порівняння обсягів інвестицій і грошових надходжень.

Перший показник, строк окупності інвестицій, полягає у визначенні терміну, необхідного для того, щоб інвестиції окупили себе.

Алгоритм розрахунку терміну окупності інвестицій (ТОІ) залежить від рівномірності надходження грошових потоків. Якщо грошові потоки від інвестицій розподіляються рівномірно за роками, то термін окупності визначають діленням суми інвестиційних витрат (ІВ) на величину чистого грошового потоку (ЧГП), одержаного від їх використання за рік.

$$TOI = IB : ЧГП \rightarrow \text{роки (ЧР)}.$$

Чистий грошовий потік від інвестицій розраховують як суму одержаних з грошовими потоками амортизаційних відрахувань (АМ) і чистого прибутку (ЧП).

$$ЧГП = АМ + ЧП.$$

Очевидно, що якщо інвестиційні витрати не формують чистого прибутку (ЧГП=АМ), то термін їх окупності буде визначатися строком корисного використання об'єктів інвестицій (СВІ).

$$TOI = IB : АМ = СВІ.$$

У разі нерівномірного надходження доходів термін окупності визначають прямим підрахунком числа років (ЧР), протягом яких чистий грошовий потік (ЧГП) відшкодовує інвестиційні витрати, тобто чисті доходи зрівняються з витратами.

$$TOI = \min ЧР, \text{ при якому } \sum ЧГП > IB.$$

Інвестиції, де ЧР найменше, є найбільш вигідні. Проте, показник терміну окупності інвестицій не враховує величину можливих чистих грошових потоків підприємства, які буде одержано за період після окупності інвестиційних витрат.

Другий показник – рівень прибутковості інвестицій за абсолютною і відносною величиною.

Абсолютна величина прибутковості (АП) інвестиційних витрат обчислюється як сума чистого прибутку, яка буде одержана за весь термін використання об'єктів інвестицій (ТВІ) в господарській діяльності.

$$АП = \sum ЧП_{ТВІ}.$$

Рівень прибутковості інвестицій (РПІ) за відносною величиною їх ефективності розраховують як відношення середньорічної суми чистого прибутку (СЧП), отриманого від використання інвестицій, до первісних

інвестиційних витрат.

$$РП = СЧП : ІВ \text{ де } СЧП = АП : ТВІ.$$

Із цього випливає, що найкращі інвестиції формуються за об'єктами, де найменший термін окупності, найбільша абсолютна величина одержаного прибутку і найвищий рівень прибутковості інвестиційних витрат. Додатково слід враховувати, що використання інвестиційних об'єктів створює, крім чистого прибутку, й інші дуже важливі складові доданої вартості: фонд оплати праці, доходи на соціальні витрати, чисті грошові потоки амортизаційних відрахувань та податкові платежі. Водночас, створений чистий прибуток і амортизаційні відрахування в процесі використання інвестиційних об'єктів можна залучити для здійснення інших інвестицій та одержувати додаткові грошові потоки доданої вартості.

Третій показник, величина чистих грошових потоків за дисконтною оцінкою (ЧГД), визначається шляхом дисконтування ЧПП, як суми (АМ + ЧП).

Поточну вартість майбутніх чистих грошових надходжень від інвестицій розраховують за формулою:

$$ЧГД = \sum \frac{ЧПП}{(1 + ПР)^n},$$

де ПР – ставка прибутковості інвестицій в умовах господарської діяльності підприємства.

При порівнянні ЧГД з інвестиційними витратами (ІВ) визначають чистий грошовий потік, який формує величину майбутнього чистого прибутку (ЧПД):

$$ЧПД = ЧГД - ІВ.$$

Додатне число ЧПД, тобто якщо  $ЧПД > 0$ , вказує на доцільність інвестування коштів, оскільки об'єкт діяльності є прибутковим. За від'ємного значення ЧПД, якщо  $ЧПД < 0$ , інвестування здійснювати не доцільно. Якщо  $ЧПД = 0$ , то інвестування є ні прибутковим, ні збитковим, а відтак рішення треба приймати на основі інших критеріїв господарської діяльності: зростання ролі підприємства на ринку і в регіоні, досягнення певного соціального ефекту. Якщо підприємство має кілька об'єктів інвестування, то слід зупинитися на тому, який має найвище значення ЧПД. Величина ЧПД, показує ймовірну суму приросту чистих активів підприємства за рахунок інвестиційної діяльності.

Використовуючи показник ЧГД, можна також розрахувати термін окупності інвестицій ( $ТОІ_{ЧГД}$ ).

$$ТОІ_{ЧГД} = \min ЧР \text{ при якому } \sum ЧГД > ІВ.$$

Оскільки дисконтування зменшує грошовий потік, то термін цієї окупності інвестицій завжди триваліший від простого терміну окупності (ТОІ).

Четвертий показник, дисконтний рівень прибутковості

(рентабельності) інвестицій (ДПІ), дає змогу оцінити їх ефективність з позиції витрати → результати, внаслідок чого можна вибрати найрентабельнішу діяльність. Показник розраховують як відношення середньорічних чистих грошових потоків (ЧПД<sub>c</sub>), які формують майбутній чистий прибуток від інвестиційної діяльності до суми інвестицій (ІВ).

$$\begin{aligned} \text{ДПІ} &= \text{ЧПД}_c : \text{ІВ}; \\ \text{ЧПД}_c &= \sum \text{ЧПД} : \text{ТВІ}. \end{aligned}$$

Очевидно, що якщо:

ДПІ > 0 – інвестиційні витрати доцільно здійснювати;

ДПІ < 0 – інвестиційні витрати формують збитки;

ДПІ = 0 – об'єкти інвестицій вважаються і не прибутковими, і не збитковими.

Чим більше значення цього показника, тим вища віддача кожної гривні інвестицій. При наявності декількох об'єктів інвестицій з рівною величиною даного показника здійснюється вибір найкращого варіанту, виходячи з інших факторів.

П'ятий показник, величина норми прибутку інвестицій (НПІ), визначає рівень прибутковості (ПР), при якому чисті грошові потоки (ЧГД) дорівнюють нулю, тобто

$$\text{НПІ} = \text{ПР}, \text{ при якому } \text{ЧГД} = 0.$$

Економічний зміст цього показника полягає в тому, що підприємство може приймати рішення про інвестиційну діяльність, рівень рентабельності якої не нижче ціни (витрат на формування) коштів для здійснення інвестицій (ЦВІ).

$$\text{ЦВІ} = \text{ВЗІ} : \text{ПСІ}.$$

де ВЗІ – витрати для залучення інвестицій; ПВІ – первісна сума інвестицій.

При цьому між НПІ і ЦВІ існує наступний зв'язок:

НПІ > ЦВІ – інвестиційну діяльність можна здійснювати;

НПІ < ЦВІ – інвестиційна діяльність не прибуткова;

НПІ = ЦВІ – інвестиційна діяльність не збільшує і не зменшує чисті активи підприємства.

Для розрахунку НПІ використовують формулу:

$$\text{НПІ} = \text{ПР}_п + \frac{\text{ЧПД}_{\text{прп}}}{\text{ЧПД}_{\text{прп}} - \text{ЧПД}_{\text{прн}}} \cdot (\text{ПР}_н - \text{ПР}_п),$$

де ПР<sub>п</sub> і ПР<sub>н</sub> – два довільних значення прибутковості інвестицій, щоб при одному – ЧПД був додатнім, а для іншого – від'ємним або навпаки; ЧПД<sub>прп</sub>, ЧПД<sub>прн</sub> – відповідно, додатня і від'ємна величина ЧПД.

Наприклад, необхідно визначити величину показника НПІ для інвестиційного об'єкта при його використанні 3 роки, який потребує 13 млн. грн., а чисті грошові потоки за роками будуть становити відповідно 5, 6 і 7 млн. грн.

Можлива ціна інвестиційних ресурсів (ЦВІ) – 15%. Довільні рівні

прибутковості: 10% і 20%.

Обчислимо відповідні значення ЧПД:

$$\text{ЧПД}_{\text{ПРП}} = [(5 : 1,1) + (6 : 1,1^2) + (7 : 1,1^3)] - 13,0 = 14,8 - 13,0 = 1,8$$

$$\text{ЧПД}_{\text{ПРН}} = (5 : 1,2) + (6 : 1,2^2) + 7 : 1,2^3] - 13,0 = 12,5 - 13,0 = -0,5$$

$$\text{НПІ} = 10 + \frac{1,8}{1,8 - (-0,5)} \times (20 - 10) = 17,8.$$

Отже, як показують розрахунки, величина норми прибутку цієї інвестиції становить 17,8%, при вартості інвестиційних ресурсів 15%, тобто розглянутий напрям інвестування можна визнати прийнятним.

Кожний показник для оцінки ефективності інвестиційної діяльності має свої недоліки і переваги. Отже, в процесі аналізу слід брати до уваги всі показники і надавати перевагу тому напрямку інвестування, де сукупний їх рівень є привабливішим.

Алгоритм розрахунку показників ефективності інвестиційної діяльності підприємства розглянемо на прикладі об'єкта інвестиції вартістю 2 млн. грн. (табл. 12.3.7).

Таблиця 12.3.7

*Показники господарської діяльності за об'єктом інвестиції*

(тис. грн.)

Показники	Роки				Всього
	1	2	3	4	
Чистий дохід	1200	1400	1300	1500	5400
Поточні витрати	400	460	380	600	1840
Амортизаційні відрахування	500	500	500	500	2000
Прибуток	300	440	420	400	1560
Податок на прибуток	75	110	105	100	390
Чистий прибуток	225	330	315	300	1170
Чисті грошові надходження за:					
✓ обліковою оцінкою	725	830	815	800	3170
✓ дисконтною оцінкою					
• 15%	630	629	536	457	2252
• 20%	604	576	471	386	2037
• 25%	580	532	418	328	1858

Оцінка ефективності інвестицій здійснюється в три етапи: формування показників діяльності підприємства за об'єктом інвестицій (вихідні показники); розрахунок аналітичних показників ефективності інвестицій; оцінка показників.

В таблиці 12.3.7 наведені вихідні показники, які визначають грошові потоки підприємства від інвестиції. Виходячи з алгоритмів розрахунку, обчислимо показники ефективності інвестицій.

Розрахунок показників:

$$1. \text{ТОІ} = 725 \text{ (12міс.)} + 830 \text{ (12міс.)} + \frac{2000 - 725 - 830}{815 : 12} \text{ (7міс.)} = 31$$

місяць.

$$2. \text{РПІ} = \frac{(225 + 330 + 315 + 300) : 4}{2000} = 0,146 \cdot 100 = 14,6 \%$$

3. ЧПД =  $[(725 : 1,15) + (830 : 1,15^2) + (815 : 1,15^3) + (800 : 1,15^4)] - 2000 = 2252 - 2000 = 252$ . Ставка прибутковості інвестицій (ПІ) в умовах господарської діяльності підприємства визначена величиною 15%.

$$4. \text{ТОІ}_{\text{чгд}} = 630 \text{ (12міс.)} + 629 \text{ (12міс.)} + 536 \text{ (12міс.)} + \frac{2000 - 630 - 629 - 536}{457 : 12} \text{ (6міс.)} = 41 \text{ місяць.}$$

$$5. \text{ДПІ} = \frac{252 : 4}{2000} = 0,0315 \times 100 = 3,15 \%$$

$$6. \text{НПІ} = 20 + \frac{37}{37 - (-142)} \times (25 - 20) = 21,03 \%. \text{ Розрахунок здійснений}$$

за рівнями прибутковості 20 % і 25 %.

З нашого прикладу видно, що інвестиція приваблива і дозволяє залучати кошти для розв'язання проблем господарської діяльності підприємства. Щодо джерел фінансування інвестицій, то вони можуть бути залучені з граничною ставкою витрат не більше ніж 21,03%.

В процесі використання інвестицій необхідно здійснювати порівняльний аналіз нормативних і фактичних показників щодо витрат, прибутку, рентабельності і амортизації інвестиційних об'єктів.

Аналіз і оцінка ефективності фінансових інвестицій залежить від форми їх здійснення. При цьому використовують показники собівартості вкладень, ринкової їх вартості і одержаних прибутків.

Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з формуванням фінансової інвестиції. Ринкова вартість фінансової інвестиції, це сума, яку можна отримати від її продажу на активному ринку. Прибуток (фінансовий дохід), одержаний від фінансової інвестиції, визначається сумою дивідендів, відсотків, роялті та ренти, що підлягає отриманню.

Показники ефективності фінансових вкладень, результат яких визначається відповідними відсотками, обчислюються сумою одержаних доходів і прибутковістю їх вартості.

Загальна оцінка ефективності фінансових інвестицій (ПФІ) у відповідному періоді здійснюється за формулою:

$$\text{ПФІ} = \frac{\text{ВІК} - \text{ВІП}}{\text{ВІП}} = \frac{\text{ВІК}}{\text{ВІП}} - 1,0$$

В даній формулі ВІП і ВІК – відповідно, вартість інвестицій на початок (ціна придбання або ринкова ціна) і кінець (ринкова ціна і доходи за період) періоду.



$$\text{ВІК} = \text{РЦ} + \text{Д} \quad \text{РЦ} = \text{БВ} + (\text{РЦ} - \text{БВ})$$

де РЦ – ринкова ціна фінансової інвестиції; Д – доходи від інвестицій за досліджуваний період; БВ – балансова вартість фінансової інвестиції.

Для характеристики прибутковості придбаних цінних паперів використовуються наступні показники:

а) прибуток та прибутковість в розрахунку на рік (ПР і РП) і в цілому (ПЗ і ЗП) за сумою, яка визначається при придбанні:

$$\begin{aligned} \text{ПЗ} &= \text{НВ} - \text{ЦП}; \text{ПР} = \text{ПЗ} : \text{ТІ}; \text{РП} = \text{ПР} : \text{ЦП} \times 100; \\ \text{ЗП} &= \text{ПЗ} : \text{ЦП} \times 100 \end{aligned}$$

Якщо номінальна вартість (НВ) фінансової інвестиції з терміном погашення (ТІ) 3 роки становить 150,0 тис. грн., а ціна придбання – 144,9 тис. грн., загальний прибуток (дисконт) становить 5,1 тис. грн. (150,0 – 144,9), в розрахунку на рік – 1,7 тис. грн. (5,1 : 3). Прибутковість за дисконтом в цілому – 3,52 % (5,1 : 144,9 x 100), за рік – 1,17 % (1,7 : 144,9 · 100).

б) поточна сума прибутку (СП) і прибутковість (ПП):

$$\text{СП} = \text{НВ} \times \text{СВ} : 100; \text{ПП} = \text{СП} : \text{ЦП} \times 100$$

Фіксована ставка відсотка (СВ), встановлена 9% річних.

$$\text{СП} = 150,0 \times 9\% : 100 = 13,5 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{ПП} = 13,5 : 144,9 \times 100 = 9,3\%$$

в) загальний прибуток (ПІ) і прибутковість від інвестицій (ПІП):

$$\text{ПІ} = \text{ПЗ} + (\text{СП} \times \text{ТІ}), \text{ПІП} = \text{ПІ} : \text{ЦП} \times 100$$

$$\text{ПІ} = 5,1 + (13,5 \times 3) = 45,6 \text{ тис. грн.}$$

$$\text{ПІП} = 45,6 : 144,9 \times 100 = 31,5\%, \text{ в розрахунку на рік } 10,5\% (31,5 : 3).$$

Для оцінки ефективності фінансових вкладень у господарську діяльність інших підприємств використовуються показники одержаних дивідендів (дивідендна прибутковість), приросту вартості фінансових вкладень (капіталізована прибутковість) і ринкової ціни вкладень (ринкова прибутковість).

Прибутковість (ПФІ) - це відносний показник, який розраховують як відношення доходу (Д), що генерується за допомогою інвестиції, до її величини (І).

$$\text{ПФІ} = \text{Д} : \text{І}$$

Доходом фінансової інвестиції виступають дивіденд (процент), приріст балансової вартості інвестиції на суму чистого прибутку та інших елементів власного капіталу і ринковий прибуток (різниця між можливою ціною продажу і балансовою вартістю фінансової інвестиції).

Для розрахунку показників використовують декілька кількісних характеристик оцінки фінансової інвестиції.

Номінальна вартість – формується за первісною вартістю активів у момент здійснення інвестиції і визначає частку інвестора в статутному капіталі.

Балансова вартість – визначається як розрахунковий показник за

сумою власного капіталу (чистих активів) підприємства. Якщо на початок року підприємство мало частку у власному капіталі іншого підприємства 200 тис. грн. (30%), і власний капітал збільшився за рік на 150 тис. грн., то балансова вартість фінансової інвестиції підприємства на кінець року буде становити 245 тис. грн.  $[200 + (150 \times 30 : 100)]$ .

Ринкова (курсова) вартість – ціна, за якою можливо продати фінансову інвестицію на ринку. Величину ринкової ціни у відсотках до номінальної вартості називають курсом фінансової інвестиції.

Ліквідаційна вартість – визначається в момент ліквідації підприємства, що використовувало фінансову інвестицію. Вона показує, яка вартість активів за цінами можливої реалізації після розрахунків за зобов'язаннями підприємства припадає на фінансову інвестицію.

Припустимо, що підприємство здійснило фінансові вкладення в інше підприємство на суму 50 тис. грн. Балансова вартість фінансових вкладень за власним капіталом на кінець року становить 60 тис. грн., сума одержаних дивідендів – 5 тис. грн., а ринкова ціна – 66 тис. грн. Обчислимо прибутковість фінансових вкладень:

1. Капіталізована прибутковість  $= (60 - 50) / 50 = 0,20$ , 20 коп. на 1 грн. фінансових вкладень.

2. Дивідендна прибутковість  $= 5 / 50 = 0,10$ , 10 коп. на 1 грн. фінансових вкладень.

3. Ринкова прибутковість  $= \frac{66 - 60}{50} = 0,12$ , 12 коп. на 1 грн. фінансових вкладень.

Загальна прибутковість фінансової інвестиції:  $0,20 + 0,10 + 0,12 = 0,42$ , 42 коп. на 1 грн. здійснених фінансових вкладень.

В наступному році ефективність фінансових інвестицій буде розраховуватися з суми 60 тис. грн., виходячи з того, що первісна інвестиція (50 тис. грн.) і 10 тис. грн. реінвестиція (капіталізований чистий прибуток) з чистого прибутку одержаного від інвестиції. Показник співвідношення ринкової ціни і балансової вартості щодо конкретних фінансових інвестицій визначає доцільність тих чи інших управлінських рішень.

## **РОЗДІЛ 13. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ**

### **13.1. Бюджетування і контроль як інструмент управління**

#### **13.2. Механізм бюджетування діяльності підприємства**

#### **13.3. Побудова системи внутрішньогосподарського контролю для прийняття ефективних управлінських рішень**

### **13.1. Бюджетування і контроль як інструмент управління**

Для забезпечення досягнення мети, кожне підприємство здійснює стратегічне планування. Стратегічне планування – процес визначення дій, необхідних для досягнення стратегічної мети у певному періоді.

Деталізація стратегічного плану здійснюється через бюджетування, яке визначає короткострокове завдання у межах загальної стратегії.

В процесі бюджетування формується бюджет (або кошторис), як фінансовий документ, який передбачає план (прогноз) виконання майбутніх передбачуваних операцій.

Бюджет – кількісний план у натуральному і грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий для певного періоду функціонування об'єкта, що звичайно показує планову (майбутню) величину доходу, яку хочуть досягнути, витрати, що мають бути здійсненні протягом цього періоду, ресурси, які необхідно залучити для досягнення такої мети.

Період, для якого підготовлений і використовується бюджет, називають бюджетним періодом (місяць, квартал, рік).

Отже, бюджетування – процес планування майбутніх господарських операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Складання бюджетів має такі цілі:

- розроблення концепції ведення господарської діяльності підприємства через планування на певний період;
- оптимізацію витрат і доходів підприємства;
- координацію – узгодження діяльності різних підрозділів підприємства;
- комунікацію – доведення планів до центрів відповідальності різних рівнів;
- мотивацію персоналу на місцях на досягнення цілей підприємства;
- контроль й оцінку ефективності роботи центрів відповідальності на місцях порівнянням фактичних і бюджетних показників;
- виявлення потреб у ресурсах й оптимізацію грошових потоків.

Бюджет є багатоаспектним та інтегральним поняттям, і його можна трактувати з різних позицій:

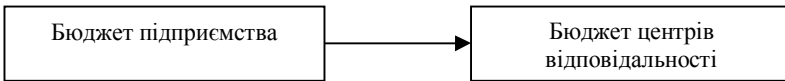
- виявлення майбутнього стану підприємства – бюджет є

оперативним планом;

- відображення діяльності підприємства чи його окремих підрозділів – бюджет є розписом надходжень і видатків;
- реалізації контрольної функції – бюджет є найважливішою складовою внутрішнього контролю.

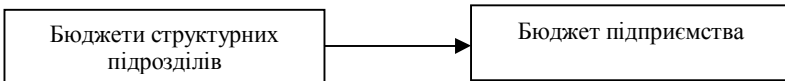
Бюджети розробляють як у цілому для підприємства, так і для окремих центрів відповідальності – структурних підрозділів або функціональних сфер діяльності. Тому бюджетування звичайно розглядають як двосторонній потік інформації. Існує три основні підходи до організації процесу бюджетування:

✓ *згори-вниз* – визначення цілей і завдань для кожного підрозділу підприємства здійснюється загальногосподарськими органами управління з огляду на загальні цілі.



Метод складання бюджету «згори-вниз» передбачає складання вищим керівництвом бюджетів як по підприємству в цілому, так і за різними об'єктами управління, з мінімальним залученням керівників середнього і нижчого рівнів управління. Цей метод може застосовуватися в жорстко централізованих або невеликих підприємствах, у яких немає великої кількості рівнів управління між вищим керівництвом і керівниками центрів відповідальності.

✓ *знизу-вгору* – здійснюється інтеграція бюджетів розроблених загальногосподарськими органами управління окремим підрозділом у єдиний бюджет підприємства.



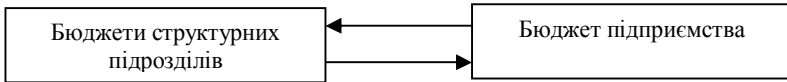
Метод складання бюджету «знизу-вгору» передбачає таку послідовність дій:

а) центри відповідальності складають бюджети щодо діяльності яку вони здійснюють;

б) бюджети центрів відповідальності узагальнюються і координуються за послідовними рівнями ієрархічної структури підприємства.

Цей метод може застосовуватися, якщо структура підприємства забезпечує надійну комунікацію центрів відповідальності, а керівники нижчого та середнього рівнів здатні складати доречні та достовірні бюджети та є довіреними особами вищого керівництва.

✓ *комбінований* – бюджетування підрозділів здійснюється їх загальногосподарськими органами управління з використанням нормативів діяльності, необхідних для підприємства в цілому, з наступним затвердженням всіх бюджетів власником.



Комбінований метод складання бюджету передбачає таку послідовність дій:

- а) вище керівництво встановлює стратегічні параметри і цілі;
- б) центри відповідальності готують власні бюджети;
- в) бюджети центрів відповідальності консоліднуються фінансовою службою та подаються вищому керівництву;
- г) вище керівництво порівнює результат, що відображений у бюджетах, зі стратегічними цілями та в разі потреби повертає плани центрів відповідальності на доопрацювання доти, доки не буде досягнуто згоди стосовно плану.

Основними принципами бюджетування підприємства є:

- 1) єдність – визначається взаємозв'язком всіх бюджетів незалежно від їх видів і рівнів, а також через єдину документацію, нормативну базу, систему стимулів та методологію розрахунків;
- 2) розмежування доходів і витрат – повне закріплення витрат і доходів за центрами відповідальності, що входять в управлінську систему;
- 3) збалансованість – встановлення відповідності між доходами та обсягами передбачених витрат;
- 4) самостійність – цей принцип означає: а) наявність власних джерел доходів за центрами відповідальності; б) право управлінських одиниць самостійно здійснювати господарські операції, що входять в бюджетний процес; в) неприпустимість компенсації витрат доходами інших бюджетів та додаткових витрат;
- 5) повнота відображення доходів і витрат – організація управлінського обліку за кожним центром відповідальності;
- 6) загальне покриття витрат – витрати окремих підрозділів не повинні перевищувати загального доходу підприємства, тобто вони повинні покриватися доходами підприємства;
- 7) ефективність використання коштів – досягнення поставлених цілей з використанням оптимального варіанту господарських операцій виходячи з визначеного обсягу коштів;
- 8) достовірність – надійність розрахунків передбачуваних витрат і доходів бюджету.

Таким чином, бюджетування – динамічний процес, що об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку виконання бюджетів щодо центрів відповідальності і цілому підприємства.

Бюджети центрів відповідальності виконують такі важливі функції, як організуюча, контролююча і стимулююча.

Організуюча функція бюджету полягає в тому, що структурний підрозділ, маючи встановлений сценарій розвитку і розмір показників його

діяльності, персонал відповідальний за їх досягнення, намагається дотримуватися визначеного результату (витрат, доходів, прибутку, ефекту від інвестицій).

Бюджети підприємства і підрозділів дають змогу контролювати роботу персоналу, відповідального за рівень визначених показників. Це здійснюється порівнянням фактичних даних з плановими, передбаченими в бюджетах.

Відхилення аналізуються, що є основою для реалізації стимулюючої функції щодо персоналу, який впливає на величину визначених показників і відповідає за них. Стимулювання здійснюється через відповідальність за необґрунтовані господарські операції і заохочення за поліпшення їх ефективності.

У широкому сенсі бюджетування передбачає систему тотального планування й контролю цілей, потенціалу, заходів і ресурсів, необхідних для досягнення мети підприємства. Бюджетування є інструментом досягнення найбільш високих результатів діяльності підприємства за допомогою підвищення ефективності процесів управління. За допомогою цього інструменту можливо описувати майбутні й фактичні події у взаємозв'язку з поточними процесами на підприємстві й підрозділах, що дає змогу визначити, як отримано саме такий, а не інший результат, а також допомагає визначити, що і як потрібно зробити для отримання бажаного результату.

Об'єктами бюджетування є об'єкти діяльності підприємства за центрами відповідальності, щодо яких ведуть планування, облік, аналіз і контроль виконання бюджетів.

Відповідний об'єкт діяльності підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням, є бюджетним центром.

Об'єктами бюджетування є:

- бізнес-напрямок господарської діяльності підприємства;
- структурні підрозділи і центри відповідальності підприємства;
- центри управлінського обліку;
- основні бізнес-процеси підприємства;
- проекти підприємства;

• стандарти і норми, необхідні для забезпечення господарської діяльності підприємства.

Набір об'єктів бюджетування визначають із огляду на конкретне підприємство відповідно до принципу доцільності ускладнення системи бюджетування.

Оскільки на підприємствах різних форм власності та профілю діяльності формуються різні бюджети, то немає однозначності і щодо їх класифікації. У табл. 13.1.1 наведено комплексну класифікацію бюджетів підприємства та охарактеризовано їх зміст.

Таблиця 13.1.1

## Класифікація та характеристика бюджетів підприємства

Ознаки	Види	Зміст
1	2	3
Період виконання	Тижневий	Витрати і доходи формуються за тиждень
	Декадний	Витрати і доходи формуються за декаду (10 днів)
	Місячний	Витрати і доходи формуються за місяць
	Квартальний	Витрати і доходи формуються за квартал
	Річний	Витрати і доходи формуються за рік
	Стратегічний	Витрати і доходи формуються за період що перевищує рік
	Обсягу діяльності	Витрати і доходи формуються за обсягом діяльності
Сфера діяльності	Операційний (поточний)	Відображають поточну господарську діяльність
	Фінансовий	Формують прогноз фінансових результатів
	Інвестиційний	Витрати і доходи формуються по інвестиційним проектам
Вид видатків	Поточних видатків	Формуються за видами поточних витрат
	Капітальних видатків	Витрати формуються за видами капітальних вкладень
Відповідність видатків та надходжень	Збалансований	Видатки абсолютно дорівнюють надходженням
	Дефіцитний	Видатки перевищують надходження
	Профіцитний	Надходження перевищують видатки
Форма вираження	Грошовий бюджет	Витрати і доходи формуються у грошовій формі
	Негрошовий бюджет	Надходження і видатки формуються в негрошовій формі (бюджети праці, обладнання, приміщень, працівників, виробничих площ)
Спосіб врахування витрат	Поелементний	Структура видатків формується за економічними елементами
	Постатейний	Структура видатків формується за калькуляційними статтями
Рівень пристосування до змін середовища	Стабільний (статичний)	Розрахований на конкретний рівень господарської діяльності
	Гнучкий	Формується з врахуванням альтернативних варіантів (оптимістичних та песимістичних прогнозів)
	Поетапний	Формується виходячи з того, як виконано попередні етапи

Продовження табл. 13.1.1

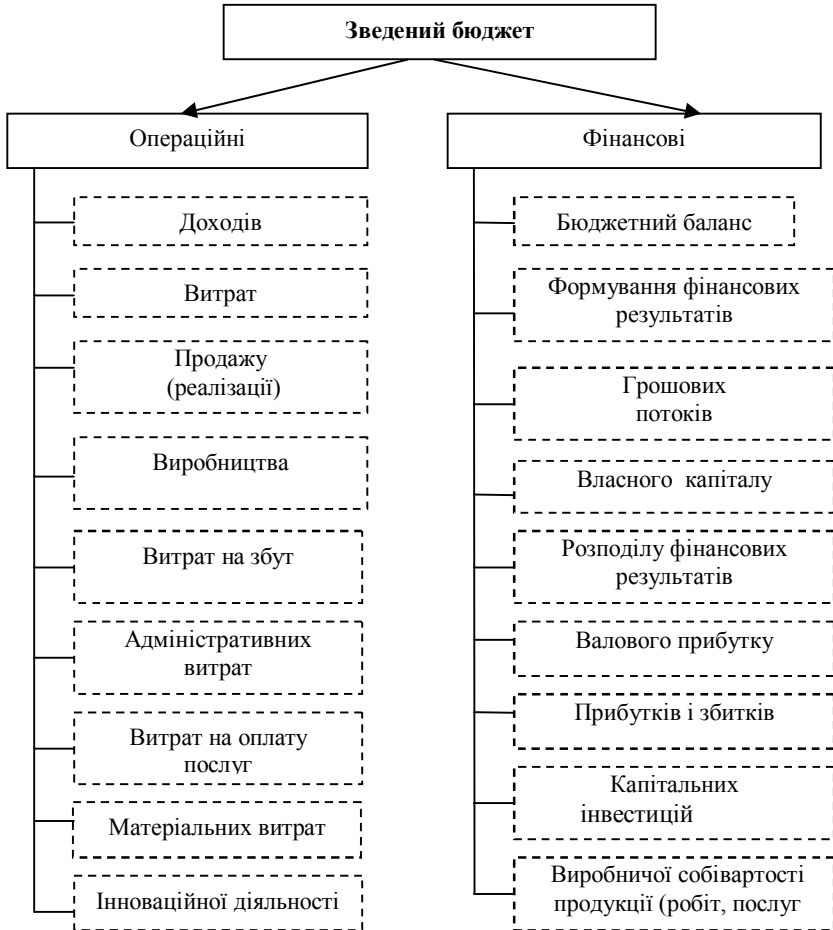
1	2	3
Об'єкт діяльності	Виготовлення окремих видів продукції (виконання робіт, надання послуг)	Формування надходжень та видатків, здійснюється за окремими видами продукції, виконаними роботами чи наданими послугами
	Центрів відповідальності	Формування надходжень та видатків здійснюється за центрами відповідальності
	Реалізації конкретних проектів	Формування надходжень та видатків здійснюється за конкретними проектами (модернізація обладнання, підвищення кваліфікації працівників, вихід на міжнародний ринок)
	Частковий	Формування надходжень та видатків здійснюється за окремими сегментами діяльності підприємства
	Зведений (узагальнений, основний, консолідований, головний, генеральний)	Формування надходжень та видатків здійснюється в цілому по підприємству
Етап процесу господарювання	Плановий	Формування витрат і доходів здійснюється на плановий період
	Фактичний (виконаний)	Формування фактичні витрати і доходи за визначений період
	Безперервний	Після закінчення певного часового інтервалу (місяця, кварталу) складається новий бюджет
Номенклатура діяльності	Функціональний	Розробляється по одному або декількох споріднених напрямках діяльності
	Комплексний	Розробляється за системою напрямів діяльності

Бюджети в широкому розумінні поділяють на два основних види: зведений (узагальнений, основний, консолідований, головний, генеральний) і частковий.

Генеральний бюджет складається з двох частин (рис. 13.1.1).

Необхідно зазначити, що кількість, види та форму бюджетів кожне підприємство обирає для себе самостійно, залежно від типу внутрішньої організації, профілю та видів діяльності, форми власності, спеціалізації, розміру, етапу життєвого циклу, особливостей середовища





*Рис. 13.1.1. Основні складові зведеного бюджету підприємства*

функціонування, стадії впровадження та застосування бюджетної системи та інших чинників. На відміну від фінансового обліку, форма, види бюджетів та терміни їх формування і звітування не регламентуються законодавчо, а обираються підприємством залежно від наявних потреб та умов діяльності. При цьому основними користувачами бюджетної інформації підприємства є органи управління, керівники усіх рівнів, спеціалісти, фінансово-кредитні установи і організації та інвестори (табл. 13.1.2).

Таблиця 13.1.2

*Характеристика основних споживачів бюджетної інформації*

Найменування	Види	Основні завдання, які вирішуються в процесі розгляду бюджетної інформації
Органи управління власників	<ul style="list-style-type: none"> <li>• загальні збори</li> <li>• наглядова рада</li> <li>• правління</li> <li>• дирекція</li> <li>• ревізійна комісія</li> <li>• органи внутрішнього аудиту</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- формування уявлення про реальні економічні результати діяльності підприємства</li> <li>- виявлення можливостей щодо економії витрат та збільшення доходів</li> <li>- контролювання за цільовим використанням ресурсів підприємства та запобігання зловживань</li> <li>- перерозподіл вільних коштів у найбільш прибуткові проекти</li> <li>- контролювання діяльності підприємства на предмет відповідності установленим цілям та місії</li> </ul>
Виконавчі керівники	<ul style="list-style-type: none"> <li>• керівники інституційного рівня управління</li> <li>• керівники виробничого рівня управління</li> <li>• керівники технічного рівня управління</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- формування інформаційної бази щодо використання ресурсів підприємства за конкретними підрозділами</li> <li>- визначення внеску центрів відповідальності підприємства у досягнення його цілей та формування кінцевих фінансових результатів</li> <li>- контролювання цільового використання обмежених ресурсів підприємства</li> <li>- визначення внеску структурних підрозділів у формування доходної частини бюджетів</li> <li>- пошук можливостей для економії ресурсів підприємства та збільшення надходжень</li> <li>- визначення відхилень від бюджетних показників, їх причин та прийняття відповідних управлінських рішень</li> </ul>
Спеціалісти	<ul style="list-style-type: none"> <li>• економісти</li> <li>• технологи</li> <li>• бухгалтери</li> <li>• фінансисти</li> <li>• збутовики</li> <li>• постачальники</li> <li>• енергетики</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оцінювання виконання бюджетних показників у межах центрів відповідальності</li> <li>- визначення цільового використання конкретних видів ресурсів</li> <li>- виявлення відхилень фактичних бюджетних показників від планових та їх причин</li> <li>- перевірка узгодженості показників різних бюджетів та правильності</li> </ul>

Продовження табл. 13.1.2

1	2	3
		формування моделі підприємства - внесення конкретних пропозицій щодо формування планових бюджетних показників, економії витрат, оптимізації ресурсних потоків, збільшення надходжень
Партнери підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>• банки;</li> <li>• страхові організації</li> <li>• покупці</li> <li>• постачальники</li> <li>• законодавчі і виконавчі державні органи влади</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оцінювання фінансового стану підприємства, його платоспроможності та ліквідності</li> <li>- визначення економічного потенціалу підприємства;</li> <li>- контролювання за цільового використання кредитних ресурсів</li> </ul>
Інвестори	<ul style="list-style-type: none"> <li>• держава</li> <li>• фінансово-кредитні установи</li> <li>• фізичні особи</li> <li>• юридичні особи</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оцінювання інвестиційної привабливості підприємства;</li> <li>- визначення показників інвестиційних проектів</li> <li>- розрахунок прибутку на вкладений капітал</li> <li>- вивчення потенційних можливостей підприємства</li> </ul>

Бюджетна інформація використовується не лише для цілей внутрішнього управління, вона є досить цінною і для багатьох зовнішніх користувачів (партнерів та інвесторів). Зазвичай фінансово-кредитні установи та організації як потенційні інвестори для формування інформаційної бази щодо можливостей співпраці з підприємством використовують інформацію з фінансової звітності, але застосування бюджетних показників дозволяє більш об'єктивно, достовірно, цілісно та комплексно оцінити стан діяльності підприємства з економічної точки зору. Обґрунтований бюджет підприємства є важливим аргументом при отриманні кредитів.

Найпоширенішими технологіями складання бюджетів є: ситуаційне планування, ітераційне планування, бюджетування через прирощення, бюджетування “з нуля” і формування змінних (гнучких) бюджетів.

Ситуаційне планування (бюджетування) – прогнозування песимістичної, реалістичної і оптимістичної ситуації.

Ітераційне планування – багаторазове узгодження бюджету на різних рівнях відповідальності (використовується на підприємствах які мають значну кількість філій).

Бюджетування через прирощення від досягнутого – складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. За такого підходу фактичні показники попереднього періоду коригують з урахуванням інноваційної діяльності підприємства та податкової політики держави та інших чинників. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Завдяки цьому бюджетування через прирощення набуло значного практичного поширення. Але цей метод має суттєву ваду, тому що досягнуті результати автоматично переносять на наступний період.

Бюджетування “з нуля” - це метод бюджетування, за якого щоразу необхідно обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Бюджетування “з нуля” вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів. На відміну від бюджетування через прирощення, цей метод дає змогу виявити проблеми і розв’язати їх на стадії планування. Водночас бюджетування “з нуля” - дорожчий підхід, оскільки потребує значних витрат часу та коштів.

Змінні (гнучкі) бюджети складаються, коли ситуація як у підприємства, так і в зовнішньому середовищі може різко змінитися.

Що ж до форматів бюджетів, то для них немає стандартних форм. Кожне підприємство вибирає зручний для себе формат.

Формати бюджетів доцільно щоб збігалися з форматами звітів у фінансовому, управлінському, статистичному обліку та з податковими розрахунками з метою сприяння проведення порівняльного аналізу фактичних і запланованих даних, а також виявленню відхилень і привернення до них уваги всіх працівників яких вони стосуються.

Отже, розробка бюджетів забезпечує періодичне планування операцій підприємства, дає змогу передбачати майбутні проблеми і визначати найкращий шлях удосконалення стратегічної мети. Дуже важливим аспектом бюджетування є те, що воно змушує власників і спеціалістів підприємства кількісно обґрунтовувати плани і дає змогу усвідомити витрати, пов’язані з їх виконанням. Бюджет сприяє кращому розумінню того, чого варті певні дії, і знаходженню спільної мови при оцінці запропонованих проектів. Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначити ефективність і результативність діяльності. Крім того, бюджети мотивують працівників підприємства на досягнення поставленої мети за умови, що вони брали участь у розробленні бюджетів і зацікавлені в досягненні встановлених показників. Саме на процесі бюджетування побудоване делегування відповідальності.

### 13.2. Механізм бюджетування діяльності підприємства

Повноцінне бюджетування на підприємстві як управлінська система, має три складові частини: технологію, організацію і автоматизацію.

Технологія бюджетування спрямована на вирішення таких питань, як визначення мети і завдань цього процесу, розроблення видів та форматів бюджетів, встановлення методики консолідації бюджетів різних рівнів, накреслення принципів бюджетування. Так, у роботі над побудовою формату того чи іншого бюджету їхню структуру слід при можливості максимально наблизити до затверджених форм фінансової, податкової, управлінської і статистичної звітності, оскільки це дасть змогу підвищити ефективність нагромадження та опрацювання інформації, яку формують у системі обліку.

Організація бюджетування пов'язує його технологію з організаційною структурою підприємства; формалізує процедури складання бюджетів, їх подання й узгодження, нагромадження та опрацювання даних про виконання бюджетів; встановлює розподіл обов'язків між посадовими особами в бюджетному процесі; визначає графік документообороту; визначає систему внутрішніх організаційно-розпорядчих і нормативних документів.

За допомогою автоматизації процесу бюджетування спрощують складання прогнозів та одержання оперативної інформації про виконання раніше затверджених бюджетів. Проте для її впровадження необхідно не тільки детально вивчити можливості прикладних комп'ютерних програм, але й переглянути вимоги щодо збору та передачі первинної інформації, яка підлягатиме опрацюванню.

Процес бюджетування зазвичай охоплює такі основні стадії:

1. Доведення основних напрямів і параметрів господарської діяльності до осіб, котрі відповідають за підготовку бюджетів.
2. Визначення обмежувальних чинників процесу господарювання.
3. Підготовку бюджету продажу об'єктів діяльності підприємства.
4. Попереднє складання бюджетів.
5. Обговорення бюджетів з персоналом і власниками підприємства.
6. Координацію й аналіз обговорених бюджетів.
7. Затвердження бюджетів власниками.

До речі, слід пам'ятати, що при складанні бюджетів у рамках розробки системи бюджетування підприємства принциповим є те, що направлення цього процесу протилежне реальному руху основних бізнес-процесів. Так, якщо поточний бізнес-процес починається з поставок і закінчується продажами, то бюджетування починається з продажів, потім переходить на виробництво і закінчується поставками.

Загальна схема бюджетування на підприємстві відображена на рис. 13.2.1.

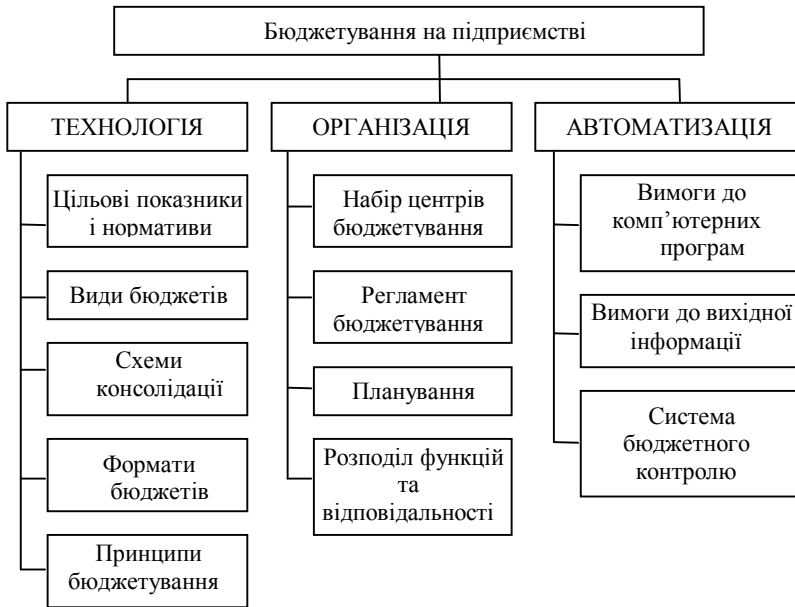


Рис. 13.2.1. Загальна схема бюджетування на підприємстві

Розглянемо особливості складання окремих бюджетів.

*Бюджети доходів.* Найскладніший аспект - бюджетування, оскільки містить значну частку суб'єктивізму.

Формування доходів підприємства – це процес реалізації створених об'єктів діяльності з метою задоволення потреб і запитів споживачів. Основне завдання бюджету доходів – розробка та обґрунтування реальної збутової програми, яка охоплює найбільш суттєві аспекти ринку: систему розподілу та постачання продукції, заходи щодо сприяння збуту, просування товарів на ринку і ціноутворення.

За допомогою бюджету доходів підприємство одержує необхідну інформацію про те, які вироби і чому хочуть купувати споживачі, про ціни, які споживачі готові заплатити, про те, у яких регіонах попит на дані вироби найбільш високий, де збут продукції підприємства може принести найбільший прибуток, у які види виробництва, яку галузь найбільше вигідно вкласти ресурси, де територіально формувати процес господарської діяльності. Бюджетування доходів також дозволяє зрозуміти, яким чином підприємство повинне організувати процес збуту своєї продукції, як треба проводити діяльність по просуванню товарів на ринку і будувати стратегію реклами. За інформацією бюджету доходів можливо розрахувати різні варіанти ефективності витрат на виробництво

(придбання товарів) та реалізацію виробів і послуг, визначити, які види продукції продані, якому споживачу та у якому регіоні принесуть найбільшу віддачу на кожну гривню, вкладену у виробництво (придбання товарів), транспортування, зберігання, рекламу та збут.

Бюджетування збуту продукції розробляється на основі договорів, що укладаються між підприємством і споживачами (портфелю замовлень). Як правило, портфель замовлень складається з трьох розділів: поточних, середньострокових і перспективних.

На величину попиту впливають: ціни, якість товару, упаковка, реклама, наявність взаємозамінних товарів, доходи покупців, діяльність продавців і торгових агентів, сервісне обслуговування, канали поширення товарів.

Бюджети доходів мають відображати обсяги реалізації створених об'єктів діяльності в натуральних і вартісних показниках за рік (місяць, квартал). Для визначення можливого рівня продажу необхідно враховувати рівень попиту на продукцію, географію збуту, категорії покупців та їх пропозиції, сезонні коливання у виробництві. Слід зауважити, що навіть незначні відхилення фактичного обсягу продажу від запланованого можуть привести до суттєвих змін більшості показників зведеного бюджету порівняно з їх фактичними величинами.

Натуральний обсяг реалізації діяльності підприємства визначається за такою формулою:

$$OPO = OBT + ZNP - ZNK$$

де OPO – натуральні обсяги реалізації об'єктів діяльності за період; OBT – обсяги надходження товарних об'єктів діяльності; ZNP – залишки нереалізованих об'єктів діяльності на початок періоду; ZNK – залишки нереалізованих об'єктів діяльності на кінець періоду.

Розрахунок доходу від реалізації об'єктів діяльності підприємства здійснюються за формулою:

$$ДПБ = OPO \times ЦРО$$

де ДПБ – дохід підприємства за бюджетуванням; OPO – обсяги реалізованих об'єктів діяльності; ЦРО – ціна реалізації об'єктів діяльності.

*Бюджети виробництва.* Для своєчасного реагування на запити ринку підприємству необхідна скоординованість дій виробничих і збутових підрозділів. Бюджет виробництва - це план створення об'єктів діяльності в натуральних і вартісних одиницях на бюджетний період. Тут визначають обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперебійного процесу створення об'єктів діяльності відповідно до запланованого обсягу їх продажу. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, робочої сили, і необоротних активів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу.

Бюджети виробництва в натуральних одиницях формують на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків створених об'єктів

діяльності за формулою:

$$\text{НОВ} = \text{ОРО} + \text{ЗОК} - \text{ЗОП}$$

де НОВ - необхідний обсяг створення (придбання) об'єктів діяльності; ОРО – обсяг реалізації створених (придбання) об'єктів діяльності в бюджетному періоді; ЗОК – залишки товарних об'єктів діяльності на кінець періоду; ЗОП – залишки товарних об'єктів діяльності на початок періоду.

Послідовність раціональної розробки бюджету виробничої програми зображена на рис. 13.2.2.

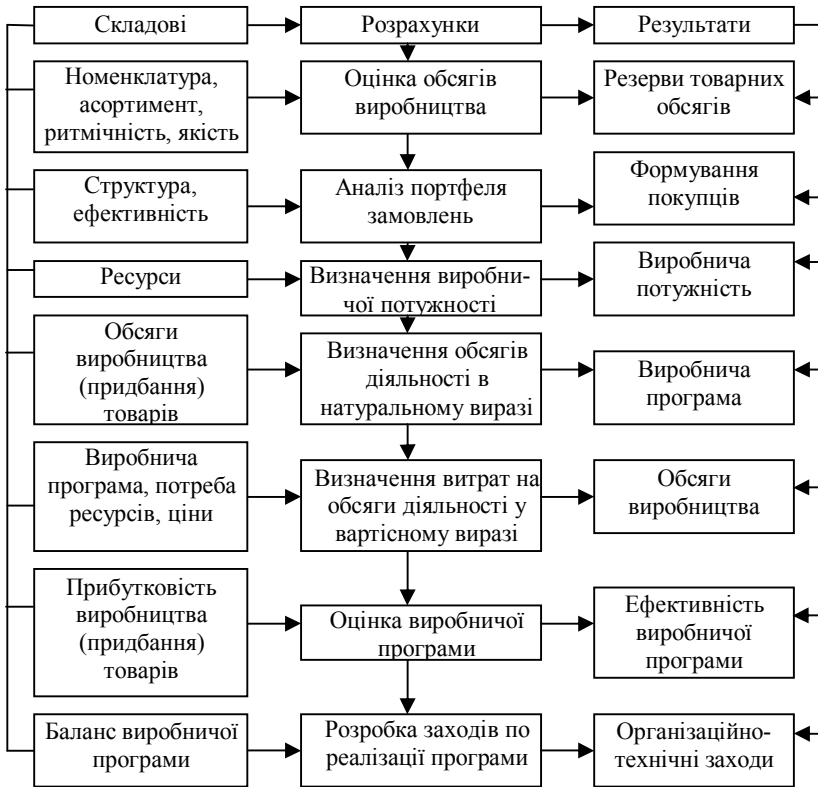


Рис.13.2.2 Схема бюджетування виробництва

Виявлення розбіжностей між прогнозом продажу і виробничими можливостями підприємства дає змогу заздалегідь вжити відповідних коригуючих заходів. Так, можна уникнути можливих втрат, коли рівень виробництва не дає змоги реалізувати заплановану кількість створених об'єктів діяльності.



На основі натуральних бюджетів виробництва складають бюджети витрат на виробництво щодо визначених обсягів господарської діяльності.

Бюджети витрат виробництва формуються за статтями витрат на основі натуральних норм витрат ресурсів на виробничу програму і цін на ресурси що споживаються.

$$ВВБ = ОВБ \times НВР \times ЦРС$$

де ВВБ – бюджет витрат за статтями на виробничу програму; ОВБ – обсяги виробництва в натуральному виразі; НВР – норми витрат ресурсів в натуральному виразі на одиницю натуральних обсягів діяльності; ЦРС – ціна на одиницю ресурсів в натуральному виразі.

*Бюджети загальновиробничих витрат* відображають обсяг усіх витрат, пов'язаних із управлінням центром бюджетування. На відміну від прямих витрат в бюджетах виробництва, відомості про які можна отримати з технологічних специфікацій, загальновиробничі витрати складаються з статей і містять як змінну, так і постійну частину. Загальновиробничі витрати містять в собі витрати на утримання й експлуатацію устаткування. Бюджетування і контроль цієї частини виробничих витрат є одними з найскладніших завдань управління, оскільки нема прямої залежності їхньої величини від обсягу діяльності. Тому кожне підприємство має самостійно розробити засоби оптимізації загальновиробничих витрат.

*Бюджети витрат на збут* охоплюють витрати на збутову діяльність. Мета бюджетування таких витрат - оцінити їх величину відповідно до запланованого рівня продажу, необхідного для досягнення стратегічних цілей підприємства. Дані бюджету продажу можуть враховувати можливий вихід на ринок із новим продуктом. Якщо планують збільшення обсягу продажу, то очевидно, що витрати можуть зростати. Найпростіший шлях для складання бюджету таких витрат - використання фактичних даних попереднього періоду і коригування їх, враховуючи заплановані зміни умов діяльності підприємства.

*Бюджет загальногосподарських (адміністративних) витрат* складають шляхом об'єднання бюджетів на утримання усіх відділів і служб управління підприємством та його господарського обслуговування.

*Бюджетний звіт про фінансові результати* показує, які доходи заробить підприємство за бюджетний період і які витрати передбачені для забезпечення запланованого рівня діяльності.

*Бюджет капітальних інвестицій.* Такі бюджети звичайно планують на термін, що перевищує рік. Проте під час складання зведеного бюджету необхідно виокремити ту частину капітальних інвестицій, здійснення яких передбачено у бюджетному періоді. Основний їх вплив на зведений бюджет полягає в плануванні відповідних грошових потоків.

Визначення напрямів капітальних вкладень й одержання інвестиційних ресурсів для них є комплексним завданням усього бюджетування.

*Бюджет грошових коштів.* Цей бюджет визначає грошові потоки підприємства протягом бюджетного періоду. Він необхідний для визначення, чи достатньо грошових надходжень для забезпечення поточної і майбутньої діяльності. Також важливо зазначити, що бюджет грошових коштів необхідно складати прямим методом, тобто розкривати окремо всі надходження та видатки за всіма операціями. Заплановані грошові надходження визначають на базі погашення дебіторської заборгованості, продажу за готівку, реалізації інших активів, отримання кредитів та інших видів надходжень. Грошові видатки в бюджеті планують на підставі сплати коштів кредиторам за придбані товари, надані послуги й виконані роботи, сплату податків, дивідендів, здійснення капітальних та фінансових інвестицій, повернення отриманих кредитів і сплату відсотків за ними. Отже, базою для складання цього бюджету є бюджет продажу, а також дані інших бюджетів. Для визначення величини платежів за бюджетний період можна скористатися залежністю:

$$\text{СПП} = \text{ЗКП} + \text{ВІР} - \text{ЗКК},$$

де СПП – сума платежів підприємства; ЗКП – залишок заборгованості на початок бюджетного періоду; ВІР – вартість придбаних ресурсів у бюджетному періоді; ЗКК – залишок заборгованості на кінець бюджетного періоду.

Отримана величина характеризує видаток грошових коштів для оплати придбаних за певний період виробничих запасів, робіт, послуг.

*Бюджетний баланс.* Форма бюджетного балансу аналогічна формі балансу підприємства. Цей бюджет характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Його складають на підставі запланованих показників на початок бюджетного періоду, очікуваних результатів за цей період та прогнозованих змін у величині активів і зобов'язань.

Отже, складання зведеного бюджету - це складний процес, який потребує ретельного координування дій усіх підрозділів підприємства для досягнення окресленої мети.

Наявність процесу бюджетування на підприємстві свідчить про високий рівень управління підприємством і раціональність економічної поведінки суб'єкта господарювання.

### **13.3. Побудова системи внутрішньогосподарського контролю для прийняття ефективних управлінських рішень**

Внутрішньогосподарський контроль розглядається як невід'ємна частина загальної системи управління підприємством. Потреба у внутрішньогосподарському контролі зумовлена багатьма обставинами, зокрема, бажанням власників та керівника знати про реальний стан справ на підприємстві, а також тим, що вони не займаються безпосередньо контролем повсякденної діяльності підприємства, в зв'язку з чим

відчувають потребу в інформації, що формується на більш низькому рівні. Водночас, необхідність внутрішньогосподарського контролю виникає у зв'язку з тим, що система обліку на підприємстві потребує з плином часу постійної верифікації.

Поряд з обліком внутрішньогосподарський контроль (рис. 13.3.1), має особливе значення, зокрема, на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і залежних підприємств, вище керівництво яких прагне отримати достовірну інформацію і оцінку дій керівників всіх рівнів управління підприємства і його структурних підрозділів.



*Рис. 13.3.1. Система внутрішньогосподарського контролю на підприємстві*

Дедалі частіше потреба у здійсненні внутрішньогосподарського контролю виникає у середніх та малих суб'єктів господарювання, що пов'язано з ускладненням законодавчих актів, які регулюють механізми економічних методів управління та економічні відносини суб'єктів підприємництва з їх сегментами й державою. Крім того, внутрішньогосподарський контроль необхідний для попередження нераціональних витрат, втрат і розкрадань матеріальних і грошових цінностей підприємства, своєчасного попередження та розробки рекомендацій щодо виходу з фінансової кризи.

Відомо, що при відсутності контролю і оцінки персонал починає працювати недбало. Крім того, незалежно від якості системи контролю, можливі навмисні викривлення реального стану справ. В свою чергу, власники підприємства не мають достатнього часу, щоб перевірити виконання вказівок, і часто не володіють специфічними інструментами такої перевірки. Тому вони не можуть своєчасно виявити недоліки та відхилення в господарській діяльності підприємства. Саме тут їм може

знадобитися внутрішньогосподарський контроль, який забезпечує захист від помилок і зловживань, визначає «зони ризику», можливості усунення майбутніх недоліків чи нестач, допомагає ідентифікувати і «посилити» слабкі сторони системи управління.

Головна увага внутрішньогосподарського контролю зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку, вивченні управлінської інформації, дослідженні економічності та ефективності господарських операцій.

Метою внутрішньогосподарського контролю є забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення наступних базових цілей:

- а) достовірності та правдивості інформації;
- б) виконання правил, планів, процедур, законів, положень та контрактів;
- в) забезпечення захисту активів;
- г) ефективного використання ресурсів;
- д) досягнення поставлених цілей діяльності підприємства та окремих програм структурних підрозділів.

Іншими словами, це внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівником підприємства для забезпечення стабільної й ефективної його діяльності, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження і раціонального використання активів підприємства, запобігання та розкриття фальсифікацій, помилок, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки надійної фінансової інформації.

Залежно від завдань внутрішньогосподарський контроль класифікується за видами (рис. 13.3.2).

Внутрішньогосподарський контроль як функція управління дає змогу вчасно виявити й усунути ті умови і чинники, які не сприяють ефективному веденню виробництва й досягненню поставленої мети, скоригувати діяльність підприємства й окремих його складових, встановити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставлених цілей і підвищенню результативності діяльності підприємства.

В системі внутрішньогосподарського контролю можуть функціонувати ревізійна комісія, інвентаризаційні комісії, служби внутрішнього аудиту і економічного аналізу, а також комісії щодо списання і оприбуткування активів підприємства, створення яких регламентується документами суб'єкта господарювання.

Головне призначення внутрішньогосподарського контролю – забезпечення «прозорості» економіки бізнесу для власника підприємства шляхом вдосконалення діяльності підприємства, тобто ідентифікації та оцінки ризиків, проблемних сфер у роботі підприємства та підготовки рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності систем і процесів. В межах головної мети ставляться такі завдання:



Рис. 13.3.2. Види внутрішньогосподарського контролю на підприємстві

- перевірка системи економічних регламентів і регуляторів на предмет достатності та відповідності чинним правовим актам, статуту, принципам корпоративного управління;

- перевірка правильності складання та умов виконання господарських договорів;

- перевірка: наявності, стану, правильності оцінки майна; ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів; дотримання чинного порядку встановлення та застосування цін, тарифів; розрахунково-платіжної дисципліни; своєчасності внесення до бюджетів податків і платежів;

- експертиза бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;

- експертиза достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), точності формування фінансових результатів, об'єктивності використання прибутку та зобов'язань;

- оцінка системи управління ризиками та рівня економічної безпеки підприємства;

- оцінка надійності й ефективності системи управління підприємством;

- розробка та надання обґрунтованих пропозицій щодо покращання організації системи документування господарських операцій,

бухгалтерського обліку і розрахунково-платіжної дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;

- консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з питань організації та управління бізнес-процесами, права, господарської діяльності та інших проблем;

- оцінка інвестиційних і інших економічних проектів;

- контроль виконання рішень по усуненню виявлених спотворень і інших недоліків;

- організація службових розслідувань по різних надзвичайних подіях і обставинах;

- розробка і підготовка методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій і процесів;

- оцінка міри надійності інформації, що надається системі управління;

- організація підготовки до перевірки (експертиз) зовнішнього аудиту, податкової інспекції та інших органів зовнішнього контролю.

Широта переліку завдань підтверджує багатофункціональні можливості внутрішньогосподарського контролю. В узагальненому виді завданням внутрішньогосподарського контролю на сучасному етапі його розвитку є забезпечення процесу управління економічним суб'єктом достатньою і доречною контрольно-регулюючою інформацією, що дозволяє приймати найбільш ефективні управлінські рішення, а також оперативню і своєчасно проводити коригування раніше прийнятих рішень.

В межах поставлених завдань внутрішньогосподарський контроль спрямований на досягнення таких цілей:

- виявлення внутрішніх резервів підприємства і визначення шляхів ефективного їх використання;

- уніфікація і стандартизація облікових процесів;

- забезпечення поінформованості персоналу про існуюче законодавство і нормативні акти, що стосуються його діяльності;

- розробка процедур, що дають можливість організувати ефективну систему контролю;

- виявлення та інформування керівництва про серйозні порушення;

- перевірка наявності адекватної програми навчання персоналу потребам інноваційної діяльності;

- перевірка наявності системи формування і руху управлінської інформації;

- розробка політики і стандартів обслуговування клієнтів.

Для досягнення вище перелічених цілей необхідно також забезпечувати:

- проведення семінарів, підвищення кваліфікації і навчання персоналу, надання допомоги кадровій службі в підборі і тестуванні

бухгалтерського персоналу;

- стеження за тим, щоб комп'ютерні програми, контролюючі функціонування облікової системи, включаючи формування первинних документів, їх аналіз і відображення по рахункам, не могли бути сфальсифіковані;

- попередження незаконного привласнення або неефективного використання майна підприємства;

- оперативну передачу внутрішньої звітності особам, уповноваженим ухвалювати управлінські рішення та її оптимальне використання;

- розробку і видання методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності, аудиту, господарського права та інформаційного обслуговування підприємства;

- консультування з питань фінансового, податкового, банківського і іншого господарського законодавства, інвестиційної діяльності, менеджменту, маркетингу, оптимізації оподаткування, реєстрації, реорганізації і ліквідації підприємства. Бухгалтеру, який займається поточною роботою, може знадобитись професійна допомога при незвичайних ситуаціях або економічних ситуаціях, що рідко зустрічаються, а також при істотних змінах законодавства;

- взаємодію із зовнішніми аудиторами, представниками податкових та інших контролюючих органів.

Завдяки внутрішньогосподарському контролю регулярно оцінюють результати діяльності, є змога визначити показники, де фактичні наслідки події не збігаються з тими, що планували. Якщо відхилення суттєві, то здійснюють відповідні коригуючі дії, які реалізують через так званий зворотний зв'язок. Тому власники можуть своєчасно вжити необхідні заходи, спрямовані на усунення цих розбіжностей, і тим поліпшити показники роботи у цілому на підприємстві. Тобто, за допомогою порівняння бюджетних і фактичних даних можна виявити джерела неефективності, зобов'язати працівників усунути недоліки та відстежувати процес їхнього виправлення. Така функція внутрішньогосподарського контролю є передумовою впровадження системи управління за відхиленнями. Але для цього слід чітко визначити сфери відповідальності персоналу відповідного управлінського рівня.

В узагальненому вигляді внутрішньогосподарський контроль охоплює три взаємопов'язані стадії:

- реєстрацію фактичних даних і складання звіту про виконання бюджету;

- зіставлення фактичних результатів із бюджетними й аналіз відхилень;

- забезпечення зворотного зв'язку і за необхідності перегляду бюджетних показників.

Об'єктивнішою оцінкою успіхів підприємства є порівняння одержаних показників не з минулими періодами, а з бюджетними даними: бюджет - це оцінка запланованих цілей, а фактичні результати означають досягнення. Використання інформації минулого періоду як бази для оцінки поточного стану речей може викривити аналіз, оскільки не враховуються зміни в умовах діяльності, наприклад, такі, як оновлення технології, зміни в складі працівників та номенклатурі продукції. Крім того, порівняння з минулими періодами не може показати, чи справді фактично отримані результати є позитивними саме настільки, наскільки це очікувалося. Звичайно, поліпшення економічних показників підприємства протягом кількох періодів становить бажану тенденцію розвитку. Проте важливішим є знання того, що зростання відбувається саме в тих масштабах, які планувалися. У зв'язку з цим є два підходи стосовно контролю: контроль зі зворотним зв'язком (ретроспективне порівняння фактичних і бюджетних даних) та контроль із прямим (випереджаючим) зв'язком, що є перспективним і спрямованим на порівняння цілей підприємства з бюджетними показниками.

Порівняння бюджету й фактичних результатів - це не тільки база для оцінки результатів виконання. Бюджет також служить засобом зворотного зв'язку, коли працівники одержують інформацію про проблемні місця і виправляють ті з них, робота яких перебуває в зоні їх відповідальності.

Для створення на підприємстві системи контролю необхідна наявність чотирьох умов:

- дія або процес, що підлягають контролю, мають бути певним чином спрямованими;
- результат підконтрольного процесу слід вимірювати в показниках, що характеризують цей процес;
- створення прогностичної моделі підконтрольного процесу, що дасть змогу виявити відхилення фактичного результату від запланованого, з'ясувати причини їх виникнення та внести пропозиції щодо їх усунення;
- наявність можливостей упровадження розроблених коригуючих заходів.

Таким чином, контроль - це інструмент управління, що охоплює всю діяльність підприємства і сприяє досягненню наміченої мети. Процес контролю виконання бюджету наведено на рис. 13.3.3.

Отже, система бюджетного контролю забезпечує зворотній зв'язок, привертаючи увагу працівників до значних відхилень від очікуваних результатів, що дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Виконання бюджету контролюють як після завершення бюджетного циклу, так і протягом виконання бюджету. Для виявлення відхилень проводять попередній, поточний і наступний контроль діяльності бюджетних центрів підприємства.



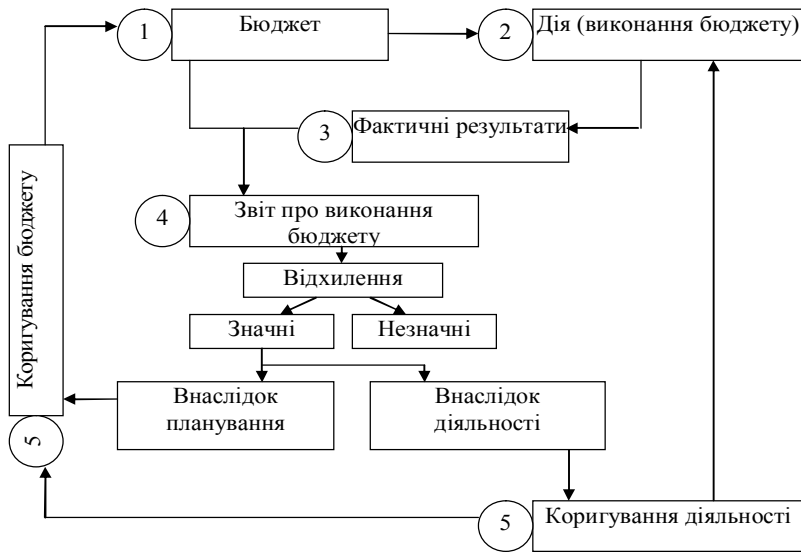


Рис. 13.3.3. Система внутрішньогосподарського контролю бюджетів підприємства

Попередній контроль здійснюється в процесі складання бюджетів. Його сутність полягає в обґрунтуванні всіх планованих показників.

Поточний контроль здійснюється в процесі діяльності щодо виконання складених бюджетів. У процесі поточного контролю виявляються відхилення фактичних показників від планових або нормативних, з'ясовуються причини відхилень і приймаються рішення щодо усунення негативних відхилень або більш широкого використання заходів, за допомогою яких досягнути позитивні відхилення.

Поточний контроль може здійснюватися з використанням:

- первинних документів та облікових регістрів;
- оперативної управлінської звітності;
- в режимі on-line.

За даними первинних документів та звітності фактичні обсяги витрачених сировини і матеріалів на вироблену продукцію зіставляються з їх нормативними витратами і вказуються причини виявлених відхилень. З урахуванням виявлених причин приймаються рішення щодо усунення негативних результатів.

У режимі "on-line" поточний контроль здійснюється відповідно до заданої програми, що передбачає в автоматичному режимі відображення фактичних показників по виконанню відповідних бюджетів, їх зіставлення з плановими і розрахунок отриманої економії або допущених перевитрат. На основі одержаних даних приймається відповідне управлінське рішення

на будь-який момент.

Наступний контроль виконання бюджетів здійснюється після закінчення планового періоду і складання управлінської звітності. При здійсненні наступного контролю виявляють відхилення фактичних показників від планових, встановлюють причини цих відхилень і намічають заходи щодо усунення негативних факторів і більш широкого використання позитивних факторів при здійсненні планування на наступні періоди. Складовою частиною наступного контролю є здійснення діагностики, аналізу і моніторингу діяльності бюджетних центрів.

Фактичні результати діяльності бюджетних центрів в процесі контролю періодично порівнюють із запланованими й складають звіт за результатами порівняння для визначення позицій бюджету, що виявилися невиконаними, і з'ясування причини відхилень. Порівнювати можна з різною періодичністю (рік, квартал, місяць, день й у режимі реального часу) залежно від потреб управління. Оперативний підхід дає змогу здійснювати дієвий контроль за процесом реалізації бюджетів, вчасно виявляти відхилення від бюджетних даних і встановлювати їх причини, ухвалювати рішення щодо усунення негативних факторів або коригування бюджетів, що в цілому сприятиме досягненню окреслених цілей підприємства і його стійкому функціонуванню на ринку.

Одержані за результатами порівняння відхилення поділяють на позитивні (сприятливі) та негативні (несприятливі). Їх трактують залежно від того, яку статтю (доходи чи витрати) аналізують. Так, якщо розглядають відхилення у величині доходів, то їх фактичне перевищення порівняно з плановими показниками означатиме позитивне відхилення, а в умовах виникнення такої самої ситуації стосовно витрат відхилення вважатимуть негативним унаслідок перевитрати ресурсів. Звичайно для розрахунку відхилень від фактичного значення показника віднімають його бюджетну величину.

Виявлені відхилення - перший крок в оцінці діяльності підприємства, що допомагає виявити ділянку ефективності або неефективності всього процесу господарювання або окремих центрів відповідальності і функцій підприємства. Крім визначення величин відхилень, важливо з'ясувати причину кожного з них. Інакше кажучи, для кожного показника, важливим є кількісне значення відхилення і виявлені його причини за факторами, центрами відповідальності і працівниками. Коли причина відома й проблема відхилень перебуває в сфері працівників, вони можуть почати відповідні дії, щоб усунути подібні відхилення у майбутньому.

Контроль і коригування бюджетів здійснюють за допомогою багаторівневого аналізу відхилень. Кожний рівень аналізу передбачає відповідні деталізації показників:

- визначення загальних відхилень між фактичними й бюджетними даними;
- оцінка відхилень та виявлення факторів;

- здійснення факторного аналізу відхилень.

На першому рівні аналізу опрацьовують відхилення між фактичними результатами і даними виконаного бюджету, на другому здійснюють діагностику відхилень та виявляють можливі фактори впливу, на третьому – зосереджують увагу на розрахунках факторного аналізу. Звичайно фактичний обсяг господарювання відрізняється від визначеного в бюджеті. Якщо фактичний рівень діяльності перевищує бюджетний, то частина витрат, яка належить до змінних витрат, перевищуватиме заплановану величину просто внаслідок зростання обсягу діяльності. Тому неправильно порівнювати реальні витрати за одного рівня діяльності з бюджетними, при розрахунках якого орієнтувалися на інший рівень господарювання.

Для коректного порівняння планові й фактичні показники мають бути зіставними з обсягом діяльності, тому, перш ніж ухвалювати рішення щодо розподілу відповідальності між визначеними центрами за відхилення, потрібно скоригувати бюджетні дані й перерахувати їх для фактичного обсягу діяльності, тобто скласти гнучкий бюджет.

Цим документом є бюджет, складений на підставі запланованих даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. Для формування гнучкого бюджету переглядають заплановані дані й розробляють новий бюджет стосовно того обсягу діяльності, який фактично був досягнутий за звітний період. Величина постійних витрат залишається, як правило, незмінною, а змінні витрати змінюються пропорційно до зміни обсягу діяльності. Так, якщо фактичний рівень діяльності перевищує бюджетний, то частина витрат, яку відносять до змінних витрат, буде більшою від запланованої величини просто за рахунок зростання обсягу діяльності. Перевага такого підходу в тому, що він дає змогу унеможливити вплив чинника обсягу діяльності, який може бути поза зоною контролю, і відповідальності працівників конкретного підрозділу. Тому показники гнучкого бюджету придатні для подальшого порівняння їх із фактичними даними, а отримані таким способом відхилення можна використовувати для визначення результативності й ефективності роботи підрозділу.

Сукупне відхилення бюджетних даних від фактичних розділяють на два відхилення: відхилення, викликане зміною обсягу діяльності порівняно з прогнозованим, та відхилення, викликане порушеннями у технологічному процесі. Останнє, що є відхиленням фактичних даних від даних гнучкого бюджету, деталізують щодо кожного показника, що формує результат діяльності (доходи, витрати, прибуток), за факторами, котрі викликали ці зміни.

До речі, гнучкі бюджети можна використовувати не тільки на етапі аналізу виконання бюджету, а й на етапі планування для попереднього аналізу можливих коливань.

Бюджетний контроль забезпечує в систематизованій формі на

заданому інтервалі часу основні висновки про ефективність виконання бюджету та пропозиції щодо коригування вихідних гіпотез і припущень на майбутні періоди. Здійснювати контроль необхідно постійно і своєчасно, а не тоді коли складається звіт про вже здійснену діяльність. У разі виявлення будь-якого недотримання бюджету можна буде в оперативному порядку вжити необхідних заходів управління для виправлення ситуації, що склалася.

Відповідальність за організацію внутрішньогосподарського контролю несе власник і керівник підприємства, які ці обов'язки покладають на відповідні функціональні служби і працівників зайнятих управлінням.

Один із центральних підрозділів внутрішньогосподарського контролю, який відповідає за підготовку та обґрунтування основних стратегічних рішень та відслідковує загальну картину діяльності підприємства – це його аналітична служба.

Основною метою аналітичної служби є розробка концепцій, планів, бюджетів програм розвитку підприємства та його центрів відповідальності на основі аналізу і оцінки результатів минулої і поточної діяльності.

На аналітичний підрозділ підприємства покладаються такі завдання:

- сприяння керівництву підприємства в об'єктивній оцінці економічної ситуації;
- аналіз загального стану функціонування підприємства та його центрів відповідальності;
- техніко-економічні дослідження з метою виявлення невикористаних резервів і підготовка можливих варіантів дій щодо підвищення ефективності господарювання;
- розробка і обґрунтування оперативних і стратегічних рішень щодо покращення результативності господарської діяльності;
- організація системи управління та основних бізнес-процесів підприємства.

Економічна служба виконує численні та різноманітні і досить складні і відповідальні функції. Вони не обмежуються одним аналізом, а все більше набувають рис обґрунтування управлінських рішень. Так, до функцій аналітиків повинно входити вивчення і забезпечення таких напрямів і складових діяльності:

- організаційно-правова структура підприємства (концептуальна модель структури за центрами відповідальності і об'єктами діяльності);
- організація стратегічного і оперативного планування (загальний вигляд діяльності, номенклатура товарів, ринки збуту, інноваційна діяльність);
- формування системи управлінського аналізу і контролю (створення системи корегування операцій підрозділів без зайвого втручання в їх оперативні повноваження);
- техніко-економічні дослідження (оцінка стану функціонування

підприємства та його центрів відповідальності);

- інформаційно-аналітичне забезпечення керівництва підприємства та його структурних підрозділів (збирання, обробка та реферування інформації і її передача користувачам).

Виконання цих функцій вимагає широкого спектру інформації управлінського обліку.

Чисельність аналітичної служби та функції її працівників можуть бути різними залежно від розмірів, обсягів і специфіки діяльності підприємства та поставлених аналітичних завдань.

Невеликому підприємству достатньо мати одного експерта-аналітика, який може бути референтом чи експертом, радником і виконувати аналітичні функції. На середньому за розміром підприємстві аналітичний підрозділ може складатися з декількох працівників, за кожним з яких закріплюється конкретна аналітична функція. На великих підприємствах аналітичні функції можуть здійснюватися на базі кількох підрозділів. Їх роботу координує центральний аналітичний або стратегічний підрозділ підприємства. На малих підприємствах обов'язки з проведення економічного аналізу, покладаються на службу обліку головного бухгалтера.

Залежно від масштабів і ступеня диверсифікації підприємства аналітичні функції виконують всі структурні підрозділи підприємства (табл. 13.3.1).

Таблиця 13.3.1

*Виконання функцій економічного аналізу структурними підрозділами підприємства*

Виконавці	Зміст аналітичних функцій
1	2
Проектно-конструкторний відділ	Аналіз інноваційної діяльності
Виробничий відділ	Аналіз і контроль процесу виробництва за цехами, ділянками, бригадами, робочими місцями
Диспетчерський відділ	Оперативний аналіз, регулювання ходу виробництва: збоїв режимів роботи, рівномірності завантаження потужності, виконання завдань центрами відповідальності
Технологічний відділ	Аналіз технології виробництва та виявлення резервів зниження затрат
Відділ головного механіка і головного енергетика	Аналіз і контроль наявності, руху, використання і технічного стану обладнання, розробка рекомендацій з поліпшення забезпечення і використання сировини, матеріалів та енергетичних ресурсів
Відділ матеріально-технічного забезпечення	Аналіз відносин з постачальниками, збереження ресурсів на складі, забезпечення виробничими запасами структурних підрозділів

Продовження табл. 13.3.1

1	2
Відділ технічного контролю	Аналіз і контроль якості готової продукції, обробки виробничих запасів на робочих місцях, встановлення причин виникнення браку
Відділ маркетингу і збуту	Аналіз ринків збуту, укладання та виконання договорів з покупцями
Відділ капітальних інвестицій	Аналіз і контроль кошторису витрат на капітальні інвестицій
Плановий відділ	Планування і аналіз господарської діяльності. Контроль за дотриманням лімітів витрат, виконанням планів доходів, бюджетів, виробничих завдань. Обґрунтування заходів з підвищення ефективності господарювання
Фінансовий відділ	Аналіз і контроль грошових потоків, фінансових операцій, виконання планів за доходами і витратами
Відділ праці і заробітної плати	Аналіз виконання виробничих норм, оплати праці, організації трудового процесу, вартості робочої сили
Відділ бухгалтерського обліку і звітності	Аналіз формування активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат, доходів, фінансових результатів. Контроль за збереженням і використанням ресурсів за центрами відповідальності
Відділ інформаційних технологій	Забезпечення процесу аналізу і контролю комп'ютеризованими програмами
Відділ кадрів	Аналіз наявності, складу, структури, руху, підвищення кваліфікації працівників. Контроль за дотриманням режиму робочого дня і трудової дисципліни
Відділ соціального забезпечення	Аналіз соціального обслуговування персоналу підприємства
Юридичний відділ	Аналіз виконання договірних зобов'язань, штрафних санкцій, претензій, рекламаций, дотримання умов трудового законодавства

Як бачимо, аналіз і контроль для внутрішніх споживачів (власники, керівництво, спеціалісти) виконують працівники різних структурних підрозділів підприємства та входять в обов'язки безпосередньо центрів відповідальності в рамках їх звичайної операційної діяльності. Вони ніби вмонтовані в поточну діяльність підрозділів. Без цього неможливо досягнути усвідомлення і рухливості господарського механізму.

Отримані у процесі аналітичного дослідження результати підлягають систематизації, узагальненню і реалізації на практиці.

Результати економічного аналізу повинні задовольняти потреби користувачів і відповідати певним вимогам, які випливають із принципів організації і планування обліку, економічної роботи, аналізу, документообігу і управління на підприємстві (табл. 13.3.2).

Таблиця 13.3.2

*Основні вимоги до результатів економічного аналізу в процесі внутрішньогосподарського контролю на підприємстві*

Вимога	Сутність
Відповідність програмі аналізу	Повне висвітлення питань, використання наукових методів і методик передбачених програмою, планом дослідження
Ефективність	Переважання економічних вигід від результатів аналізу над понесеними на нього витратами
Конкретність, точність	Використання конкретних даних, встановлених норм і нормативів, проведення точних розрахунків
Об'єктивність	Відображення реального стану господарювання
Конструктивність	Сформульовані висновки, пропозиції повинні мати конструктивний характер, містити конкретні заходи щодо підвищення рівня та ефективності господарювання
Доступність, зрозумілість	Простота, логічність викладення матеріалу
Стислість	Результати аналізу мають бути коротко викладені, без надмірної деталізації
Своєчасність подання	Оформлення аналітичних результатів у стислі строки відповідно до плану проведення аналітичного дослідження
Завершеність	Вищий ступінь готовності для використання у практичній діяльності підприємства, на якому проводилося дослідження
Реальність	Рекомендації, пропозиції мають бути придатними для реалізації в умовах конкретного підприємства з його ресурсами і можливостями
Належне оформлення	Отримані результати аналізу мають бути оформлені відповідно до плану і програми аналізу в описовій чи без текстовій формі
Відповідальність виконавців	Керівник і працівники аналітичного підрозділу, які провели аналіз, повинні відповідати за достовірність, точність, правильність зроблених ними висновків, пропозицій, рекомендацій

Є дві основні форми подачі заключних аналітичних матеріалів – описова і безтекстова (рис. 13.3.4).



*Рис. 13.3.4. Форми подання результатів економічного аналізу*

Описова форма має текстову основу і оформляється у вигляді відповідних документів: аналітична записка; довідка; висновок.

Основною формою узагальнення результатів аналізу є аналітична записка, де відображують характеристики стану ресурсів, причини порушень, а також вжиті щодо відповідних порушень (недоліків) заходи.

Аналітична записка містить:

- загальні дані про об'єкт, який аналізують;
- характеристику виконання бюджету (програми) діяльності центрів відповідальності;
- характеристику відхилень, які було виявлено, та вплив окремих факторів на показники, висновки, пропозиції.

В розділі "Загальні дані" розглядають характеристику об'єкта аналізу (центрів відповідальності), вказують на час за який зроблено аналіз та які питання було розглянуто.

У розділі, що характеризує виконання роботи центра відповідальності, відображують дані про ступінь виконання, відхилення від завдань, темпи зростання і приросту за відповідний період порівняно з минулими періодами. Обов'язково аналізують фактори, які впливали на результати роботи, їх взаємозв'язок, взаємодію, причини відхилення. При цьому особливо увагу звертають на тенденції, що виникають у роботі підприємства або його структурного підрозділу.

Виклад у пояснювальній записці супроводжують таблицями, графіками та іншими ілюстраціями, які підтверджують текст. Крім того, додають розрахункові таблиці, що дають змогу зробити висновки і



пропозиції. Особливу увагу в цьому розділі приділяють питанням формування показників, які є критеріями оцінки рівня ефективності роботи підприємства або його підрозділів.

У заключній частині пояснювальної записки дають оцінку діяльності підприємства або його структурного підрозділу, вміщують висновки, пропозиції та заходи, спрямовані на усунення недоліків.

Довідки і висновки стисліші і конкретніші, ніж аналітична записка. Здебільшого ці форми документів оформляються за результатами економічного аналізу найпроблемніших ділянок господарської діяльності. В них містяться тільки аналітична і заключна – конструктивна (висновки, пропозиції, резерви і заходи щодо їх реалізації та контролю) частини.

Безтекстова форма не містить текстових матеріалів і подається у вигляді макетів таблиць, рисунків (графіків), схем, зображень, які мають як аналітичне, так і наочне значення. Ця форма зручна для фахівців, які на основі навіть стислого матеріалу можуть самостійно мислити, робити висновки, приймати відповідні управлінські рішення. Перевагами безтекстової форми є оперативність, швидкість подання результатів аналізу, що сприяє підвищенню їх дієвості.

За центрами відповідальності доцільно складати соціально-економічний паспорти, в яких необхідно відображати основні аналітичні і статистичні показники їх розвитку. Зокрема, соціально-економічний паспорт може містити загальні положення; відомості про ресурси, рівень та ефективність господарювання.

Зазначимо, що систематизація, узагальнення і реалізація результатів економічного аналізу є одним з найскладніших етапів всієї аналітичної роботи. Це зумовлено тим, що тут необхідно не тільки об'єктивно оцінити фактичний стан справ, виявити негативні сторони господарювання (упущення і недоробки), а й передбачити майбутнє, що є дуже важким і відповідальним.

Органом внутрішньогосподарського контролю власників підприємства, який контролює його фінансово-господарську діяльність та ними і обирається є ревізійна комісія. До складу ревізійної комісії входять: голова, заступник голови, секретар та члени ревізійної комісії. Членами ревізійної комісії можуть бути тільки власники підприємства.

Завдання ревізійної комісії полягає у здійсненні планових та позапланових перевірок фінансово-господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

Ревізійна комісія має право:

- 1) отримувати від посадових осіб підприємства інформацію та документацію, необхідні для належного виконання покладених на неї функцій;

- 2) отримувати усні та письмові пояснення від посадових осіб та працівників підприємства щодо питань, які належать до компетенції ревізійної комісії, під час проведення перевірок;

3) оглядати приміщення, де зберігаються грошові кошти і матеріальні цінності та перевіряти їх фактичну наявність;

4) ініціювати перед власниками і керівництвом прийняття заходів з метою вирішення питань, пов'язаних із виникненням загрози суттєвим інтересам або виявленням зловживань, вчинених посадовими особами підприємства. Члени ревізійної комісії мають право брати участь у роботі органів управління підприємством з правом дорадчого голосу;

5) вносити пропозиції щодо усунення виявлених під час проведення перевірки порушень та недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства;

6) у разі необхідності та у межах затвердженого графіку залучати для участі у проведенні перевірок професійних консультантів, експертів, аудиторів.

Ревізійна комісія зобов'язана:

1) проводити планові та позапланові перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства;

2) своєчасно складати висновки за підсумками перевірок та надавати їх керівнику та ініціатору проведення позапланової перевірки;

3) доповідати власникам та органам управління підприємства про результати проведених перевірок та виявлені недоліки і порушення;

4) негайно інформувати про факти шахрайства та зловживань, які виявлені під час перевірок;

5) здійснювати контроль за усуненням виявлених під час перевірок недоліків і порушень та за виконанням пропозицій ревізійної комісії щодо їх усунення;

6) вимагати прийняття рішень органами управління підприємством у разі виникнення загрози суттєвим інтересам підприємства або виявлення зловживань, вчинених посадовими особами.

Члени ревізійної комісії зобов'язані:

1) брати участь у перевірках та засіданнях ревізійної комісії;

2) дотримуватися всіх встановлених на підприємстві правил, пов'язаних із режимом обігу, безпеки та збереження інформації з обмеженим доступом. Не розголошувати конфіденційну та інсайдерську інформацію, яка стала відомою у зв'язку із виконанням функцій члена ревізійної комісії, особам, які не мають доступу до такої інформації, а також використовувати її у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

3) формувати повну і точну інформацію про діяльність та фінансовий стан підприємства.

Члени ревізійної комісії несуть відповідальність за достовірність, повноту та об'єктивність викладених у висновках ревізійної комісії відомостей, а також за невиконання або неналежне виконання покладених на них обов'язків.

Організаційними формами роботи ревізійної комісії є:

- планові та позапланові перевірки фінансово-господарської діяльності

підприємства;

- засідання, на яких вирішуються питання, пов'язані із проведенням перевірок та організацією роботи ревізійної комісії.

Планова перевірка проводиться ревізійною комісією за підсумками фінансово-господарської діяльності підприємства за рік з метою надання власникам і керівникам висновків по річних звітах та балансах.

Позапланові перевірки проводяться ревізійною комісією: з власної ініціативи, за рішенням загальних зборів власників та на вимогу окремих власників.

За підсумками перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства ревізійна комісія складає висновок, в якому має міститися:

- підтвердження достовірності даних фінансової звітності підприємства;

- інформація про факти порушення актів законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надання звітності;

- інформація про інші факти, виявлені під час проведення перевірки.

Документи, складені ревізійною комісією за підсумками проведення перевірки (висновок, пропозиції щодо усунення виявлених під час перевірки порушень та недоліків), передаються власникам підприємства для оперативного розгляду та реагування на результати здійсненого контролю, а також ініціатору проведення позапланової перевірки.

Голова ревізійної комісії доповідає про результати проведених ревізійною комісією перевірок власникам підприємства.

Доповідь голови ревізійної комісії має містити:

- 1) інформацію про проведені нею планові та позапланові перевірки та складені за їх підсумками висновки з посиланнями на відповідні документи та необхідними поясненнями до них;

- 2) пропозиції щодо усунення виявлених під час перевірки порушень та недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства;

- 3) інформацію про достовірність річного балансу та необхідні пояснення до нього, а також рекомендації щодо затвердження його загальними зборами.

Серед складових внутрішньогосподарського контролю значне місце посідає внутрішній аудит.

Служба внутрішнього аудиту створюється на підприємстві для виконання контрольних функцій залежно від мети і завдань, покладених на внутрішньогосподарський контроль керівництвом підприємства. Мета внутрішнього аудиту – допомогти персоналу підприємства ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори залежні, підпорядковані власникам, керівнику підприємства, вони проводять як планові, так і позапланові перевірки за їх вказівкою. За результатами проведеної роботи служба внутрішнього аудиту складає звіт, звітує перед власником і керівництвом, дає оцінку, рекомендації, поради та інформацію для

прийняття управлінських рішень.

Залежно від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлений однією особою або цілою службою (відділом внутрішнього аудиту).

Діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства регламентується «Положенням щодо організації системи внутрішнього аудиту». Можлива наступна структура цього документу: розділ 1 – «Загальні положення» (місія, мета і завдання внутрішнього аудиту, функції і принципи діяльності працівників служби внутрішнього аудиту); розділ 2 – «Організація служби внутрішнього аудиту» (склад, структура служби, права і обов'язки служби, а також керівництва підприємства, планування перевірок та складання плану-графіку їх проведення); розділ 3 – «Напрями роботи служби внутрішнього аудиту» (методика проведення внутрішнього аудиту окремих об'єктів і процесів); розділ 4 – «Контроль якості роботи служби внутрішнього аудиту» (методика проведення контролю якості роботи служби внутрішнього аудиту).

Внутрішній аудит провадить свою діяльність у тісному контакті з власниками і керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Отже, ці посадові особи безпосередньо беруть участь у процесі аудиту, застосовують у своїй діяльності його результати, використовують консультації. Без їх активної участі ефективність внутрішнього аудиту буде мінімальною.

Роль і значення служби внутрішнього аудиту в системі управління та внутрішньогосподарського контролю визначається її взаємозв'язками з структурними підрозділами підприємства (табл. 13.3.3).

Таблиця 13.3.3

*Зв'язок служби внутрішнього аудиту з центрами відповідальності підприємства*

Центри відповідальності	Форма зв'язку служби внутрішнього аудиту з центрами відповідальності підприємства
1	2
Власники, загальногосподарські служби управління	Отримує від власників та адміністрації розпорядження, накази, плани для виконання, а надає результати перевірок, експертиз, аналізу, оцінки діяльності, рекомендації, обґрунтування заходів
Відділ постачання	Здійснює контроль стану матеріально-технічного забезпечення, укладання угод на придбання запасів та основних засобів, застосування цін, виконання договірної дисципліни, обґрунтованість визнання та списання запасів, перевіряє правильність звітів на списання запасів у виробництво, правильність відображення постачання та списання цінностей у обліку, проводить інвентаризацію розрахунків з постачальниками або перевіряє правильність її проведення

Продовження табл. 13.3.3

1	2
Відділ збуту	Контролює укладання та виконання договорів продажу, обґрунтованість застосування цін реалізації, правильність оцінки доходу від реалізації відображення його в обліку
Виробничі підрозділи	Проводить контроль виробничих звітів, нарядів, накладних на відпуск сировини у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції нормам та нормативам, обґрунтованість застосування норм природного убутку та інших норм та нормативів, обґрунтованість віднесення витрат на виробництво продукції, проводить оцінку виробничої діяльності, дотримання технологічної дисципліни, своєчасність та правильність відображення операцій з виробництва у первинних документах та звітності, інформує про зміни норм, нормативів
Служби зберігання запасів	Контролює рух запасів, обґрунтованість та своєчасність їх оприбуткування та списання, наявність та правильність ведення карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, вимог, наявність договорів про матеріальну відповідальність, правильність зберігання цінностей, працездатність та точність роботи вагового та вимірювального обладнання, консультує з питань правильного складання та оформлення первинних документів, перевіряє правильність відображення операцій на складі обліку та звітності, інформує, про зміни в обліку та звітності
Плановий відділ	Перевіряє правильність складання планів (бюджетів), дотримання визначеної бюджетної політики, наявність та застосування норм, нормативів і цін, звітів про виконання планових завдань з виробничої, фінансової та комерційної діяльності, штатного розпису, колективного договору, інформує про допущені відхилення в частині оформлення первинної документації, виконання графіка подання звітності структурними підрозділами
Юридичний відділ	Проводить оцінку доцільності проектів наказів, розпоряджень, інструкцій, договорів. Надає матеріали за фактами крадіжок, нестач, стягнень дебіторської заборгованості, встановлення винних осіб, стягнень боргів з винних осіб підприємства, складають довідки та акти щодо юридичної оцінки негативних фактів
Відділ праці та заробітної плати	Проводить експертизу колективного договору, штатного розпису, Положення з оплати праці, надає пропозиції щодо удосконалення системи оплати праці, складає довідки про перевірки підрозділів з оплати праці та використання робочого часу

Продовження табл. 13.3.3

1	2
Фінансова бухгалтерія	Перевіряє документи, що підтверджують надійність системи обліку та звітності, послідовність дотримання вимог облікової політики підприємства, правильність розрахунків з дебіторами, кредиторами, працівниками, власниками, за договорами оренди, надає матеріали перевірок, інвентаризацій, аналізу, бере участь у інвентаризаціях, інформує про зміни у господарському законодавстві
Служба податкових розрахунків	Здійснює перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів, дотримання строків подання податкової звітності, контролює точність відображення розрахунків за податками та зборами у бухгалтерському та податковому обліку; інформує про зміни у податковому законодавстві
Відділ управлінського обліку	Перевіряє документи з визначення руху матеріальних цінностей, калькулювання собівартості, правильність встановлення та розподілу загальногосподарських та загально-виробних витрат. Проводить аналіз діяльності внутрішніх підрозділів підприємства. Інформує про зміни норм, нормативів щодо формування собівартості продукції

Кожна підсистема управління підприємством забезпечує інформацією внутрішній аудит з метою встановлення її достовірності для підготовки і прийняття управлінських рішень.

Внутрішній аудит на підприємстві здійснюється за такими напрямками:

- аналіз системи обліку і внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерської (фінансової) й операційної інформації ( за окремими статтями витрат, залишків на бухгалтерських рахунках та ін.);
- вивчення економічності й ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз ефективності політики у сфері управління;
- оцінка якості інформації;
- розроблення проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розроблення фінансових прогнозів;

Внутрішній аудит за часом здійснення контрольних дій поділяється на попередній, поточний, наступний та стратегічний.

Попередній (превентивний) аудит здійснюється перед виконанням господарської операції. Здійснюється перевірка здатності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, щоб запобігти нерациональним витратам, безгосподарності, незаконним діям та ін. Контроль виконується на стадії розгляду первинних документів, під час

візування (надання дозволів, санкціонування) договорів, наказів, кошторисів, розрахунків тощо. Перевіряється рівень оптимальності планів та бізнес-планів, а також забезпечення ресурсами згідно з технічно обґрунтованими нормативами. Превентивні перевірки є найбільш ефективним засобом контролю, оскільки вони дають змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і втрат ресурсів у господарській діяльності підприємств. При здійсненні попереднього контролю внутрішній аудит виконує роль профілактичного заходу.

Стадія поточного аудиту здійснюється під час виконання господарських операцій на підставі даних бухгалтерського, виробничого, оперативного обліку. Встановлюється достатність заходів з боку облікової системи і внутрішнього контролю на стадії виконання операцій та їх документального оформлення встановити, ідентифікувати і усунути небажані відхилення у фінансово-господарській діяльності. Метою даного різновиду внутрішнього аудиту є забезпечення управління достовірною інформацією про відхилення у виробничих процесах від заданих параметрів, встановлення реальної собівартості одиниці продукції, фактичної фінансової стабільності в маркетинговій діяльності, конкурентоспроможності виготовленої продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Наступний аудит проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації після завершення господарських операцій. Основними завданнями наступного внутрішнього аудиту є оцінка коригувань у системі обліку та внутрішнього контролю після виявлення порушень, встановлення та оцінки порушень і зловживань, а також розробка заходів щодо усунення недоліків та запобігання їх у майбутньому.

Стратегічний (прогнозний) аудит вирішує питання стратегії розвитку підприємства на перспективу. Стратегічний контроль - це перевірка оптимальності стратегії і програми розвитку підприємства відповідно до прогнозного маркетингового середовища та розробки рекомендацій щодо вдосконалення їх.

Результатом внутрішнього аудиту є звіти які повинні складатися за формою, розробленою безпосередньо на підприємстві. Вони мають включати:

- 1) перелік виявлених відхилень;
- 2) перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені;
- 3) оцінку виявлених відхилень з точки зору їх впливу на діяльність підприємства і центрів відповідальності;
- 4) рекомендації по можливому виправленню даних відхилень;
- 5) оцінку даних рекомендацій у плані їх можливого впливу на господарську діяльність;
- 6) конструктивні пропозиції (за їх наявності) щодо удосконалення різних аспектів функціонування підприємства та його структурних

підрозділів.

Таким чином, внутрішній аудит є системним і суворо документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом контролю.

Колективним органом внутрішньогосподарського контролю, що формується з групи осіб (з працівників даного підприємства), які наділяються певними правами для встановлення фактичної наявності і стану майна та фінансових зобов'язань підприємства є інвентаризаційна комісія.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установа лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Суцільною інвентаризацією охоплюються всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану. Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи.

Проведення інвентаризації є обов'язковим у разі:

- складання річної фінансової звітності в суцільному порядку;
- зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на



відповідальному зберіганні;

- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

- судових рішень або належно оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації. У цих випадках інвентаризація має розпочатися у термін та в обсязі, зазначених у належним чином оформленому документі цих органів, але не раніше дня отримання підприємством відповідного документа;

- техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

- структурних змін і припинення діяльності підприємства в суцільному порядку;

- переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу).

Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

- трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, тощо), запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

- двох місяців для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських й річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи, яка здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах) та

досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства.

У тих випадках, коли бухгалтерський облік ведеться безпосередньо керівником підприємства, інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства самостійно.

За рішенням керівника підприємства до складу інвентаризаційної комісії можуть бути включені члени ревізійної комісії господарського товариства, представники структурного підрозділу (служби) з внутрішнього аудиту.

На підприємстві, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії.

До складу робочих інвентаризаційних комісій включаються представники апарату управління, бухгалтерської служби та досвідчені працівники підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери).

У разі створення робочих інвентаризаційних комісій інвентаризаційна комісія:

- організовує проведення інвентаризацій і здійснює інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;
- здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації активів і зобов'язань за рішенням керівника підприємства;
- перевіряє правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання;
- при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводить за рішенням керівника підприємства повторну інвентаризацію;
- розглядає причини виявлених нестач та втрат від псування активів, формує пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображає відповідну інформацію у протоколі.

Робочі інвентаризаційні комісії:

- здійснюють інвентаризацію активів у місцях зберігання та

виробництва;

- разом з бухгалтерською службою беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і лишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку;

- оформлюють протокол, в якому наводиться інформація, що вимагається при складанні протоколу інвентаризаційної комісії.

Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання відображаються інвентаризаційною комісією у протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства. У протоколі наводяться: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку регулюються підприємствами в такому порядку:

- допускається взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в одній і тій самій матеріально відповідальній особі;

- основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів;

- цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства;

- нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;

- нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Важливою формою внутрішнього контролю для підтвердження

господарських операцій є використання спеціальних комісій, які приймають участь у складанні актів.

Акт – документ, складений декількома особами (тимчасовими, або постійно діючими комісіями), що підтверджує встановлені факти, або події пов'язані з діяльністю підприємства чи його структурних підрозділів. Як елемент бухгалтерського обліку акти складаються за встановленими формами (табл. 13.3.4).

Таблиця 13.3.4

*Форми документів що використовуються спеціальними комісіями для оформлення і контролю господарських операцій на підприємстві*

Найменування документів	Форма
1	2
Акт списання бланків довіреностей	М-2а
Акт про приймання матеріалів	М-7
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	М-10
Акт про приймання устаткування	М-15
Акт приймання-передачі устаткування до монтажу	М-15а
Акт про виявлені дефекти устаткування	М-17
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу	М-18
Акт про витрату давальницьких матеріалів	М-23
Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	МШ-4
Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні	МШ-5
Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	МШ-8
Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	НА-1
Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	НА-3
Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	ОЗ-1
Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2
Акт списання основних засобів	ОЗ-3
Акт на списання автотранспортних засобів	ОЗ-4
Акт про установку, випуск та демонтаж будівельної машини	ОЗ-5
Акт про тимчасове виведення основних фондів з виробничого процесу та їх консервацію	[1]*
Акт про прийняття законсервованого об'єкта (будови)	[1]*
Акт готовності об'єкта до експлуатації	[2]*
Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин	ВЗСГ-3
Акт витрат насіння садибного матеріалу	ВЗСГ-4
Акт на списання виробничого та господарського інвентарю	ВЗСГ-5
Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних	ОЗСГ-1

Продовження табл. 13.3.4

1	2
засобів	
Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів	ОЗСГ-2
Акт на списання основних засобів	ОЗСГ-3
Акт на списання автотранспортних засобів	ОЗСГ-4
Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію	ДБАСГ-1
Акт на списання багаторічних насаджень	ДБАСГ-3
Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин)	ДБАСГ-4
Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю	ПБАСГ-1
Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю)	ПБАСГ-2
Акт на оприбуткування приплоду тварин	ПБАСГ-3
Акт на вихід і сортування добового молодняка птиці	ПБАСГ-5
Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж)	ПБАСГ-6
Нагромаджувальний акт оприбуткування приплоду звірів	ПБАСГ-7
Акт на переведення тварин з групи в групи в межах поточних біологічних активів	ПБАСГ-9
Акт на оприбуткування пасовищних кормів	93
Акт на оприбуткування пасовищних кормів, врахованих за укiсним методом	93а
Акт на приймання грубих і соковитих кормів	92
Акт на сортування яєць у цеху інкубації	109
Акт настригу і прийняття вовни	115
Акт на бій, лом і втрату посуду та приборів	17-18-ОПит
Акт про виконання об'єкта права інтелектуальної власності	ІВ-6
Акт приймання виконаних підрядних робіт	КБ-2в
Опис-акт уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей	[3]*
Акт на оцінку комісійних товарів	5ВТ
Акт переоцінки (комісійна торгівля)	7ВТ
Акт фактичний обсяг робіт та витрат у хмелярстві	[4]*
Акт обліку виробничо-технологічних витрат (нафти, газу, конденсату)	[5]*

\*Примітка: 1. Постанова КМУ від 28.10.1987 р. № 1183. 2. Постанова КМУ від 13.04.2011 р. № 461. 3. Наказ Мінфіну та Мінекономіки від 10.09.1996 р. № 120/90. 4. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 27.04.2011 р. № 152. 5. Наказ Міністерства палива та енергетики від 18.05.2005 р. № 224.

Зазначені в табл. 13.3.4 документи складаються за участі, як правило, постійно діючих комісій, які призначаються наказом по підприємству. Основними напрямками роботи комісій є: списання і оприбуткування необоротних активів, переоцінка майна, виведення основних засобів з виробничого процесу та їх консервація, списання виробничих запасів. Наприклад, постійно діюча комісія для списання основних засобів виконує такі процедури:

1) проводить огляд основних засобів використовуючи при цьому необхідну технічну документацію (технічні паспорти, проектно-кошторисну документацію, відомості дефектів тощо), а також дані бухгалтерського обліку;

2) встановлює причини невідповідності об'єкта критеріям активу;

3) оцінює, чи ефективно або доцільно поліпшувати (ремонтувати, модернізувати об'єкт необоротних активів);

4) встановлює неможливість відновлення і подальшого використання об'єкта на підприємстві та вносить пропозиції про його продаж, передачу або списання;

5) встановлює конкретні причини списання об'єкта: фізичний або моральний знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварія та інше;

6) встановлює осіб, з вини яких сталося передчасне вибуття основних засобів з експлуатації;

7) визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або встановлює можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проводить їх оцінку;

8) здійснює контроль за вилученням із списаних основних засобів придатних вузлів, деталей та матеріалів з кольорових і дорогоцінних металів, визначає їхню кількість, вагу, вартість, контролює здавання їх на відповідний склад.

Система контролю за рухом виробничих запасів забезпечується матеріально-відповідальними особами та визначеним на підприємстві порядком їх надходження, зберігання, вибуття та використання. Для цього з персоналом складів, центрів відповідальності укладаються договори про повну матеріальну відповідальність.

Матеріально-відповідальні особи:

1. Мають право:

а) брати участь у прийманні цінностей і здійснювати взаємний контроль за зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва цінностей;

б) брати участь в інвентаризації цінностей, переданих їм на збереження;

в) ознайомлюватися зі звітами про рух і залишки цінностей за даними бухгалтерського обліку;

г) у разі необхідності вимагати від власника проведення інвентаризації цінностей;

д) порушувати перед власником обґрунтоване клопотання про неможливість забезпечити зберігання цінностей.

## 2. Зобов'язані:

а) дбайливо ставитись до цінностей і вживати заходів до запобігання шкоди;

б) в установленому порядку вести облік, складати і своєчасно подавати звіти про рух та залишки цінностей;

в) своєчасно інформувати власника про всі обставини, які загрожують зберігання цінностей.

Власник (керівник) підприємства зобов'язаний:

а) створювати умови, необхідні для нормальної роботи і забезпечення повного збереження дорученого їм майна;

б) своєчасно вживати заходів до виявлення і усунення причин, які перешкоджають забезпеченню зберігання цінностей, виявляти конкретних осіб, винних у заподіяній шкоді, і притягати їх до визначеної законодавством відповідальності;

в) ознайомлювати з чинним законодавством про матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну підприємству (установі, організації), а також з чинними інструкціями і правилами прийому, зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення чи застосування у процесі виробництва цінностей та їх обліку;

г) забезпечувати умови, необхідні для своєчасного обліку та звітності про рух і залишки переданих йому цінностей;

д) розглядати повідомлення про обставини, що загрожують зберігання цінностей, і вживати заходи до усунення цих обставин.

Відпуск у виробництво сировини і матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих, інших видів матеріальних цінностей, що використовуються у процесі виробництва готової продукції, відбувається за письмовими заявками керівників цехів, дільниць та інших виробничих підрозділів підприємств.

При передачі сировини і матеріалів використовують облікові документи внутрішньовиробничого (управлінського, оперативного) обліку.

Документом, у якому відображається кількість матеріальних цінностей, що підлягають відпуску зі складу до виробничих підрозділів, залежно від розроблених норм витрат матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих як на одиницю готової продукції, що випускається, так і на весь обсяг випуску конкретного її виду, є, як правило, лімітно-забірна карта.

Сировина і матеріали відпускаються зі складу і надходять у виробництво на підставі належно оформлених документів внутрішнього обліку за натуральними показниками - вагою, об'ємом, площею або

кількістю (наприклад у штуках, комплектах, листах) відповідно до діючих технічних норм із зазначенням шифрів виробів, видів або груп продукції, для виробництва яких вони відпущені. Під витратою сировини і матеріалів на виробництво розуміють їх використання безпосередньо у виробничому процесі. Відпуск у комори цеху розглядається не як витрата на виробництво, а як переміщення матеріальних цінностей.

На підставі обліку кількості матеріалів, поданих на робочі місця, кількості заготовок (деталей), які фактично виготовлені з цього матеріалу або пройшли технологічну обробку на цих робочих місцях, у цехах, дільницях підприємства складають первинний документ на списання матеріалів на виробництво - виробничий акт на списання сировини і матеріалу.

Обліковець цеху на підставі даних оперативного обліку, наданих начальником цеху, відкриває на кожне найменування виготовлюваного виробу виробничий акт, у якому проставляє вид (види) матеріалів, які будуть витрачені на виготовлення виробів цього найменування, а також норми їх витрати згідно зі встановленою технологією виконання робіт (технологічні карти, опис операцій). Хоча форма цього акта не регламентована нормативними документами з обліку, він використовується на практиці як виконавчий документ для списання вартості використаних сировини і матеріалів на виготовлену продукцію (табл. 13.3.5).

Форма виробничого акта дає можливість отримати інформацію про витрачання матеріалів для виготовлення готових виробів. Визначають як фактичну величину витрачених цінностей, так і нормативну, встановлюють економію (перевитрату) матеріалів, а також вартість витрачених матеріалів. Документ веде працівник цеху (обліковець); з відповідними підрозділами підприємства узгоджує застосування норм, наприкінці місяця акт з необхідними візами здає начальнику цеху для затвердження уповноваженою особою підприємства, наприклад головним інженером.

На виробі, що залишаються на кінець місяця у незавершеному виробництві, складають окремі виробничі акти із зазначенням операцій, виконаних над ними протягом місяця. З цією метою використовують ту ж розглянуту вище форму виробничого акта, на ньому роблять позначку - "Незавершене виробництво".

Форми документів оперативного обліку: виробничі акти, відомості списання, акти списання тощо - можуть використовуватися як в основному, так і в допоміжному виробництві з віднесенням підсумкових сум у цих документах на витрати відповідно основного і допоміжного виробництва.

Крім виробничого використання, витрата матеріальних цінностей може включати і передачу їх з одного підрозділу в інший, а іноді і відпуск на сторону.



Найменування підприємства  
**ТОВ «Полісся»**

«Затведжую»  
Головний інженер  
**М.П. Діденко**

Виробничий акт № 12 «1» лютого 2015 р.  
на списання сировини і матеріалів  
у січні місяці 2015 р.

цех **швейний**

Найменування виробу **коробка картонна для спортивного взуття**

Розмір **40 x 20 x 15**

Кількість, **шт. 25000**

№ з/п	Найменування сировини і матеріалів	Технічні показники			Витрата					Результати (графи 8-10)		Розрахунок вартості витрачених матеріалів у грн.		Відходи	
		товщина, мм	формат, см.	вага 1-го кв. м у грамах	одиниця вимірювання	за нормою		Фактично		економ. (+)	перевитрата (-)	ціна за одиницю	усього, (гр. 13 x гр. 10)	кількість, кг	характеристика
						на одиницю	на випуск	на одиницю	на випуск						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Картон коробковий марки Г	–	100x200	500	кг	0,15	3750	–	3700	50	–	14,00	51800,00	–	–
2	Папір обгортковий	–	20x400	100	кг	0,06	1500	–	1600	–	100	50,00	80000,00	30	макулатура, за ціною 2 грн. за 2 кг.
3	Дріт сталевий 0,7 мм.	0,7	–	–	кг	0,01	250	–	250	–	–	80,00	20000,00	–	–
–	Разом	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	151800,00	–	–

Начальник цеху **Терещук І.І.**

Бригадир **Петренко Н.О.**

Майстер цеху **Яковенко А.П.**

Обліковець **Іваненко Л.В.**

Застосування технічних норм узгоджено:

Нормувальник **Авраменко В.В.**

Технолог **Левченко К.В.**

Висновок виробничого відділу: **Витрачені матеріали: картон – 3700 кг, папір – 1600 кг, дріт 250 кг списати в січні на виготовлення коробки для взуття відповідно до акта № 12 швейного цеху.**

**Макулатуру оприбуткувати в кількості 30 кг на суму 60 грн.**

Головний бухгалтер **Вітюк І.І.**

На підставі первинних документів, що фіксують рух матеріальних цінностей на підприємствах, що мають виробничі підрозділи, матеріально відповідальні особи цих підрозділів складають щомісячні звіти про рух матеріальних цінностей у своїх підрозділах (табл. 13.3.6).

Таблиця 13.3.6

**ТОВ «Полісся»**

Матеріальний звіт № 10  
за січень 2015 р.

По дільниці **швейний цех**

Матеріально підзвітна особа **бригадир цеху Петренко Н.О.**

Номенклатурний номер	Найменування матеріалу	Одиниця виміру	Ціна за одиницю, грн.	Залишок на початок місяця		Надійшло		Витрачено	
				кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
201111	Картон коробковий	кг	14,00	220	3080,00	20000	280000,00	3700	51800,00
201222	Папір обгортковий	кг	50,00	560	28000,00	2000	100000,00	1600	80000,00
201333	Дріт у бухтах	кг	80,00	50	4000,00	500	40000,00	250	20000,00
Разом	—	—	—	—	35080,00	—	420000,00	—	151800,00

Продовження табл. 13.3.6

на виробництво і відпущено										Залишок на кінець місяця	
коробок для зимових жіночих чобіт		коробок для іграшок		папок для паперів		відпущено на сторону		всього			
кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
2500	35000,00	1400	19600,00	2000	28000,00	10000	140000,00	19600	51800,00	620	8680,00
875	43750,00	—	—	—	—	—	—	2475	123750,00	85	4250,00
187,5	15000,00	100	8000,00	—	—	—	—	537,5	43000,00	12,5	1000,00
—	93750,00	—	27600,00	—	28000,00	—	140000,00	—	441150,00	—	13930,00

Додаток 15 документів

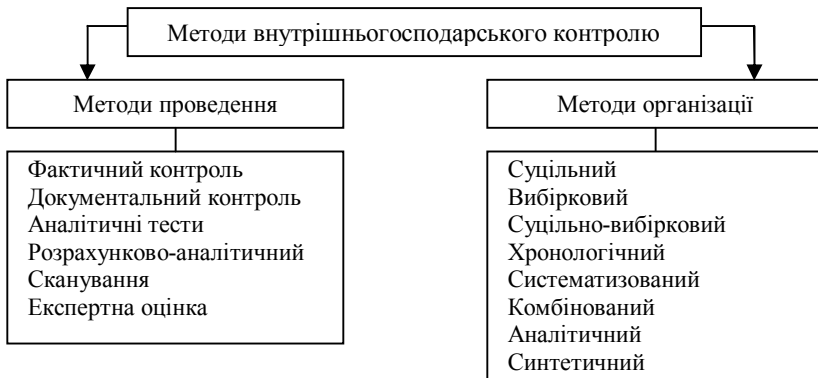
Начальник цеху **Терецук І.І.**

Обліковець **Іваненко Л.В.**

Матеріальні звіти складають у кількісному й вартісному вираженні. Для цієї мети працівник здійснює таксування (множення кількості кожного виду і найменування матеріалів на його ціну).

Вагоме місце в проведенні внутрішньогосподарського контролю займає вибір методів перевірки господарських операцій.

Методи внутрішньогосподарського контролю поділяють на методи проведення перевірки і методи її організації (рис. 13.3.5).



*Рис. 13.3.5. Класифікація методів внутрішнього аудиту*

До прийомів фактичного контролю відносяться: огляд, обстеження, інвентаризація, обмір виконаних робіт, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз, отримання пояснень і довідок, перевірка рішень.

В процесі внутрішньогосподарського контролю огляду підлягають найрізноманітніші об'єкти: виробничі приміщення, території, обладнання, склади, продукція. Своєчасний огляд має велике значення для виявлення речових доказів щодо можливих порушень при здійсненні господарських операцій.

Як і огляд, обстеження - це безпосереднє вивчення певних об'єктів підприємства, що перевіряються. В результаті його проведення суб'єкт контролю дізнається про стан господарської діяльності за окремими центрами відповідальності.

Інвентаризація дозволяє контролювати збереження майна підприємства та перевіряти повноту і достовірність облікових даних.

За допомогою контрольного обміру виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт перевіряється:

а) виконання характеру, кількості та вартості виконаних робіт що вказані в актах приймання і нарядах, а також в проєкті та кошторисі;

б) відповідність виконаних робіт, передбачених кошторисними нормами, на підставі яких складені розрахункові одиничні розцінки, калькуляції і ціни, а також розцінки по нарядах;

в) завершеність об'єктів, конструктивних елементів, етапів і виконання робіт або їх частин.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент) проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або

обсягів будівельно-монтажних робіт.

Лабораторні аналізи проводять тоді, коли визначити якісні ознаки сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт іншими прийомами контролю неможливо. Це дає можливість виявити факти використання неповноцінної сировини, заміни одних матеріалів іншими, більш дешевими, недодавання в продукцію, перекручення якісних показників продукції, що приймається чи випускається.

Одержані в процесі контролю пояснення і довідки допомагають перевірити достовірність даних відображених в документах щодо здійснених господарських операцій.

Найважливішою функцією внутрішньогосподарського контролю є організація перевірки заходів прийнятих власниками і керівництвом підприємства з метою ліквідації виявлених недоліків у роботі та їх профілактики. При цьому суб'єкти контролю звертають увагу на невиконані пропозиції з попередніх перевірок із зазначенням конкретних причин і винних осіб. Наявність невиконаних пропозицій свідчить про незадовільний контроль з боку власників та керівництва підприємства за виконанням рекомендацій суб'єктів внутрішньогосподарського контролю або низьку ефективність запропонованих заходів

Основними прийомами документального контролю є:

- зустрічна перевірка документів;
- взаємний контроль документів;
- хронологічний аналіз господарських операцій;
- нормативно-правова перевірка.

Проводячи зустрічну перевірку документальних даних суб'єкти внутрішньогосподарського контролю вивчають і порівнюють окрему інформацію, що повторюється в різних документах та реєстрах і вивчають взаємопов'язані операції.

Взаємний контроль документів - це зіставлення окремих реквізитів, які повторюються в ряді документів, що відображають взаємопов'язані операції.

Хронологічний аналіз господарських операцій – це перевірка реальної можливості здійснення тієї або іншої господарської операції шляхом дослідження хронології записів у реєстрах бухгалтерського обліку і в документах.

Нормативно-правова перевірка передбачає вивчення господарських операцій з точки зору їх відповідності нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинному законодавству. Кожна господарська операція досліджується на законність, доцільність і ефективність.

Документальна перевірка - це перевірка документів і записів, яка може бути логічною, формальною, арифметичною та по суті.

Логічний контроль полягає у зіставленні даних і визначенні їх логічної сумісності. У разі виявлення логічної несумісності показників необхідно

шляхом подальших порівнянь з іншими показниками встановити, який із них правильний. Інколи логічний контроль здійснюється шляхом зіставлення фактичних даних з показниками плану, з даними за попередні періоди (рік, квартал, місяць тощо), з даними за суміжними об'єктами, з подібними показниками.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті і цифрах, в перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах.

Перевірка документів по суті дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей витрат і доходів.

Аналітичні тести – це вивчення господарських операцій методами порівняння як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Розрахунково-аналітичні методи використовують економічний аналіз, статистичні, економіко-математичні розрахунки.

Сканування – безперервний, поелементний перегляд інформації рахунків бухгалтерського обліку (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху виробничих запасів за центром відповідальності з метою встановлення законності, доцільності і ефективності господарських операцій).

Експертна оцінка здійснюється спеціалістами різних галузей знань на вимогу суб'єктів внутрішньогосподарського контролю за дорученнями керівника або власника підприємства. Експерт повинен давати правову, достовірну та об'єктивну оцінку, яка залежить від наданих йому матеріалів та поставлених йому запитань.

Інформація про господарську діяльність у процесі внутрішньогосподарського контролю досліджується за певним організаційним порядком.

1. Суцільним – перевіряються всі масиви інформації, без винятку, щодо господарських процесів, що відбувались на підприємстві.

2. Вибірковим – перевірка передбачає застосування контрольних процедур менше ніж до 100% масивів інформації та дозволяє отримати докази і оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю діяльність підприємства.

3. Суцільно-вибірковим – господарські операції за окремими визначеними періодами або видами (рахунками, процесами) перевіряються суцільним порядком, а інші вибірковим.

4. Хронологічним – документи вивчаються за періодами і датами їх нагромадження паралельно по всіх господарських операціях.

5. Систематизованим – документи перевіряються за окремими

однорідними видами господарських операцій (рахунками, процесами, порядку їх запису в реєстрах бухгалтерського обліку).

6. Комбінованим – документи перевіряються за окремими звітними періодами хронологічним порядком, а в інших систематизованим.

7. Аналітичним – перевірка здійснюється від інформації первинного документа до записів в Головній книзі, фінансовій, управлінській, податковій і статистичній звітності.

8. Синтетичним – перевірка здійснюється від інформації Головної книги, фінансової, управлінської, податкової і статистичної звітності до записів в первинних документах.

Працівники що виконують функції внутрішньогосподарського контролю, в умовах залежності від адміністрації підприємства, здійснюють контрольні функції за роботою всього персоналу, що накладає відбиток на їх поведінку. На підприємстві бажано мати правила поведінки працівників внутрішньогосподарського контролю.

Вітчизняна та світова практика для працівників внутрішньогосподарського контролю встановлює такі норми:

- повага до особи працівника – основний принцип, яким повинні керуватись суб'єкти контролю;

- підтримка ділової репуґації та іміджу підприємства;

- забезпечення конфіденційності отриманої інформації – не використовувати інформацію з метою особистої вигоди або в інтересах третіх осіб;

- виконувати контроль неупереджено, незалежно, кваліфіковано, правдиво та виражати об'єктивні судження;

- не вступати ні прямо, ні опосередковано в комерційні відносини з третіми особами, якщо це зачіпає комерційні інтереси підприємства;

- суворо дотримуватись законів України; не допускати включення до матеріалів перевірок висновків, пропозицій і не підтверджених документами даних, які містять оцінку дій окремих посадових і матеріально відповідальних осіб, наприклад: «розкрадання грошових коштів», «привласнення майна»;

- поводити себе коректно, достойно, не допускаючи відхилень від визнаних норм ділового спілкування;

- не підписувати матеріалів перевірок, які містять не перевірені свідчення;

- у взаємовідносинах із працівниками інших підприємств і організацій, у своїх структурних підрозділах діяти чесно, етично та справедливо, не допускаючи дій, які можуть бути розцінені або зрозумілі як протекція чи інший захід, який забезпечує переваги або пільги для окремого підприємства, його структурного підрозділу чи їх працівників;

- нести відповідальність не тільки за свої дії, але в цілому й за неадекватну діяльність суб'єкта контролю, навіть якщо його особиста

провина відсутня;

- намагатись постійно підвищувати свій професійний рівень, ефективність і якість робіт, які вони виконують.

Внутрішньогосподарського контроль - це необхідна умова існування будь-якого підприємства. Доцільно на кожному підприємстві запровадити систему внутрішньогосподарського контролю і при вмілому використанні його функцій органами управління він може бути одним із найефективніших інструментів управління.

**МОДУЛЬ IV. ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ РЕСУРСІВ ДЛЯ  
ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ЗА ЦЕНТРАМИ  
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА В СИСТЕМІ РАХУНКІВ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**РОЗДІЛ 14. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ  
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

**14.1. Поняття та класифікація центрів відповідальності**

**14.2. Організація обліку за центрами відповідальності**

**14.3. Організація контролю за центрами відповідальності**

**14.1. Поняття та класифікація центрів відповідальності**

Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на підприємстві, не дають можливості його керівнику безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити підприємство на окремі сегменти або підрозділи й дозволити керівникам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.

До складу будь-якого суб'єкта господарювання входять структурні підрозділи, які визначають його організаційну структуру і виконують різні функції. Їх очолюють керівники, які несуть відповідальність за результати діяльності своїх підрозділів та контролюють їх діяльність.

Практично в усіх підприємствах, крім найдрібніших, прийняття рішень здійснюється через делегування повноважень. Пов'язаний з цим принцип обліку за центрами відповідальності означає, що процедури контролю повинні бути побудовані таким чином, щоб відображати структуру розподілу відповідальності між керівниками. Іншими словами, владні повноваження разом з необхідністю прийняття рішень тягнуть за собою відповідальність за наслідки цих рішень.

Делегування повноважень із прийняття рішень означає децентралізацію управління. Децентралізація має як певні переваги, так і певні недоліки. До переваг децентралізації відноситься: можливість вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях; оперативність прийняття рішення на відповідних рівнях управління; рішення приймаються працівниками, які найглибше розуміються на вирішенні тієї чи іншої проблеми, набуваючи при цьому досвіду управління, що дозволяє їм з часом обійняти найвищі пости управління.

Недоліками децентралізації є ускладнення процесу координації діяльності; можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції; збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу.



Центром відповідальності називають частину підприємства, підрозділ (сукупність функціональних дій), який очолює керівник, особисто відповідальний за результати його роботи.

Центри відповідальності визначаються також як сегмент господарювання, керівник якого відповідає за конкретну сукупність діяльності.

При цьому управління центром відповідальності відбувається через діяльність персоналу. Саме працівники, які беруть в управлінні, мають відповідати за доцільність господарських операцій центру відповідальності.

В основу визначення відповідальності покладено принцип контрольованості. Принцип контрольованості передбачає що керівник центру відповідає лише за ті витрати, доходи, прибутки та інвестиції, які може контролювати персонал цього центру. В основу визначення відповідальності покладено поділ господарських операцій на неконтрольовані та контрольовані, за якими завжди легко здійснювати контроль.

Для визначення хто відповідає за окремі господарські операції можна використати такі рекомендації:

- якщо певній посадовій особі надано право приймати рішення щодо здійснення господарських операцій, то вона має відповідати за їх результат;
- якщо певна посадова особа може своїми діями впливати на здійснення господарських операцій, то вона має відповідати за їх результат;
- якщо певна посадова особа своїми діями не може суттєво впливати на здійснення господарських операцій, але може впливати на інших осіб, які безпосередньо відповідають за окремі господарські операції, то їй можна доручити відповідальність за одержані результати.

У процесі розподілу господарських операцій на контрольовані та неконтрольовані необхідно враховувати рівень управління і час їх дії. Господарські операції, які не контролюють на одному рівні управління, будуть контрольовані на іншому рівні.

Водночас, господарські операції, що не контролюють упродовж короткого часу, стають контрольованими в майбутньому.

За рівнем відокремленості в аналітичному обліку центрами відповідальності можуть бути цехи, ділянки, бригади, відділи (постачання, збуту, плановий, праці і заробітної плати, бухгалтерії) і навіть окремі агрегати, верстати, машини і працівники.

Особливості діяльності керівників і пов'язаної з нею відповідальності зумовлюють виокремлення чотирьох типів центрів відповідальності (рис. 14.1.1): центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій.

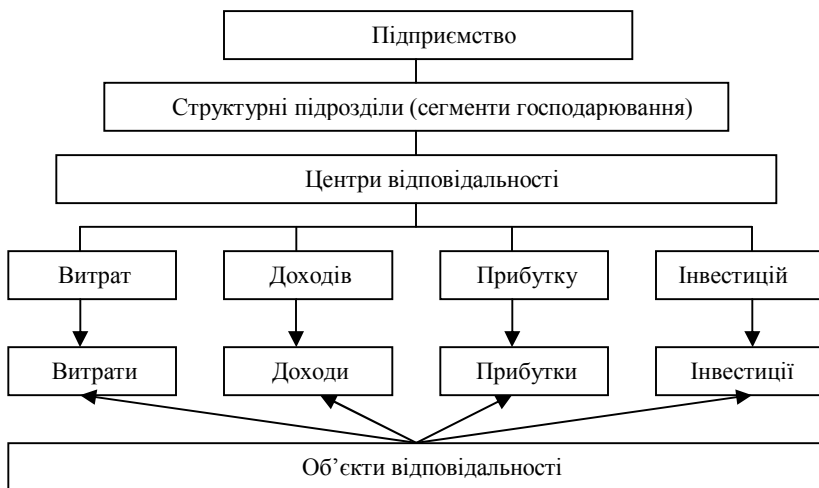


Рис. 14.1.1. Типи центрів відповідальності

*Центри витрат* є підрозділами підприємства, керівники яких відповідають лише за витрати. Більшість підрозділів підприємства є центрами витрат. Центри витрат можуть входити до складу інших центрів відповідальності або існувати окремо. Своєю чергою, центри витрат можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискретних витрат.

Центр технологічних витрат – центр витрат, у якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Своєю чергою, це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому, а результати діяльності – у натуральному вимірниках. У цьому разі можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності.

Центр дискретних витрат – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру. В даному випадку нема прямого зв'язку між витраченими ресурсами та отриманим результатом.

Як різновид центрів витрат можуть виділятися центри закупівель та центри управлінських витрат. Центр закупівель – це різновид центрів витрат (відділ постачання), що несе відповідальність за своєчасне і в повному обсязі постачання підприємства необхідними ресурсами в межах виділених на ці цілі лімітів.

Центр управлінських витрат – це різновид центру витрат, який відповідає за якісне виконання функцій управління. До даного типу центрів відповідальності відноситься апарат управління підприємства, з

можливим поділом його на структурні складові (управління, відділи).

*Центри доходів* – це підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг і за витрати, пов'язані з їх реалізацією (співвідношення доходів і витрат).

*Центрами прибутку* називають підрозділи, керівники яких відповідають за фінансові результати діяльності центрів. Їх керівники мають змогу контролювати всі компоненти діяльності, від яких залежить величина прибутку: обсяги виробництва та продажу, ціни, витрати. Центри прибутку практично працюють як самостійні господарські одиниці.

У складі підприємства можуть виділятися центри відповідальні за фінансовий результат будь-якого виду і об'єкту діяльності. В центрах прибутку можуть перебувати нижчестоящі по ієрархії центри доходи і центри витрат.

Діяльність центрів прибутку забезпечує таку перевагу, як стимулювання активності і професійного зростання керівників, конкуренції між ними. Однак робота центрів прибутку має і такі недоліки, як: ускладнення стосунків між керівниками у разі тісного співробітництва підрозділів, що може загрожувати досягненню цілей підприємства і прагнення до короткотермінових результатів.

*Центри інвестицій* - це підрозділи, керівники яких відповідають за результати господарської діяльності щодо створеного прибутку, інвестиційних процесів, а також за ефективність формування та використання капітальних вкладень. Завданням центру є забезпечення отримання максимальної ефективності вкладених інвестицій, їх швидкої окупності.

Центри інвестицій можуть поділятися на сегменти, які, в свою чергу, можуть бути:

- господарські - це частина підприємства, яка задіяна у створенні об'єктів діяльності;

- географічні (територіальні) - це окремі частини підприємства, які відокремлені в географічних регіонах, що можуть бути як на території України так і за кордоном.

Кожний центр відповідальності підприємства вносить свій внесок у кінцевий фінансовий результат (у вигляді формування доходу або здійснення витрат) і має нести відповідальність за свої дії щодо діяльності.

Переваги переходу до управління за центрами відповідальності очевидні. Поділяючи відповідальність між підрозділами, ми визначаємо, хто і за що на підприємстві реально відповідає, отримуємо можливість оцінити результати і оперативно скоординувати дії підрозділів, створити грамотну систему мотивації персоналу для виконання поставлених завдань. Увага керівник підрозділу концентрується на показниках роботи ввіреного йому центру, підвищується оперативність і обґрунтованість

прийняття управлінських рішень. У вищого керівництва, навпаки, вивільняється час для виконання стратегічних завдань.

По суті місце центрів відповідальності – це структурні (організаційні) одиниці які характеризуються просторовою або функціональною відповідальністю. В них здійснюється первісне споживання ресурсів і формуються доходи, організовується облік з метою контролю і управління ввірених їм показників.

У кінцевому підсумку, центром прибутку завжди є керівник підприємства, а центром інвестицій – засновники, які приймають рішення про залучення додаткових ресурсів і розподілом прибутку.

У масштабах всього підприємства, як правило, центр інвестицій збігається з центром прибутку і, в такому випадку, центр відповідальності визначають як центр прибутку й інвестицій.

Таким чином, тип центру відповідальності визначає права і відповідальність структурного підрозділу за призначені йому показники, які є складовою частиною фінансового результату підприємства в цілому.

Наведені характеристики свідчать, про те, що центр відповідальності відображає не тільки ступінь повноважень, а й тип доступної для керівника інформації.

Зміст же введення центрів відповідальності – децентралізація контролю та управління підприємством за відхиленнями від визначених планових показників. Тому, по-перше, визначення центрів відповідальності часто передедує розробці системи бюджетів підприємства. Адже для контролю за плановими показниками необхідний контроль за фактичним виконанням плану. По-друге, виділення центрів відповідальності стає базою для стимулювання персоналу, оскільки саме від людей залежить, чи будуть фактичні показники відповідати плановим.

Тобто в основі розподілу підприємства за центрами відповідальності лежать, в першу чергу, показники звіту про фінансові результати. Тому зазвичай центрами доходів стають підрозділи, що займаються реалізацією об'єктів діяльності. У той же час в якості центрів витрат можуть виступати всі підрозділи, де виникають витрати. Статус центрів прибутку, як правило, присвоюється окремим організаційним одиницям загальногосподарського управління. У центрах прибутку працівники управління та інші співробітники самостійно контролюють як доходи, так і витрати на вид об'єктів діяльності, а також витрати на утримання свого центру відповідальності. Це дозволяє розглядати підприємство, як сукупність кількох напрямів діяльності зі своїм відповідальним за фінансовий результат керівником і власниками за його розвиток.

Сукупність взаємопов'язаних і супідрядних центрів відповідальності, являє собою фінансову структуру підприємства, яка заснована на організаційно-функціональній структурі, але не завжди з нею збігається. Кілька підрозділів підприємства можуть бути визначені як один центр відповідальності, в той же час, кілька центрів відповідальності можуть

бути виділені в рамках одного структурного підрозділу. При виділенні центру фінансової відповідальності необхідно врахувати можливість чіткого визначення переліку об'єктів діяльності, що надаються зовнішнім покупцям або внутрішнім структурним підрозділам. Для центру фінансової відповідальності характерна самостійність щодо формування визначених ним показників, тобто його керівник повинен мати можливість управляти результатом.

Отже, виокремлення центрів відповідальності дає змогу оптимізувати управлінський процес, підвищити ефективність господарської діяльності.

#### 14.2. Організація обліку за центрами відповідальності

Для здійснення управління центрами відповідальності необхідна відповідна система обліку, щодо забезпечення збирання, систематизації, опрацювання та передачі інформації про результати їх діяльності. Такою системою обліку є облік за центрами відповідальності.

Управління передбачає оцінку виконання, а це означає, що фактичні результати порівнюються з очікуваними. Таку систему відповідальності, управління й оцінки виконання називають обліком відповідальності через ключову роль, яку відіграють показники обліку та звітності у цьому процесі. Іншими словами, облік відповідальності – це система, яка вимірює результати діяльності кожного центру відповідальності і формує інформацію, необхідну для управління центрами (рис. 14.2.1).



Рис. 14.2.1. Загальна схема обліку відповідальності

Облік відповідальності здійснюється таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і знати, який з центрів це допустив. Для кожного центру відповідальності даний процес передбачає завдання цільового показника діяльності, його вимірювання, порівняння фактичного показника з цільовим, аналіз відхилень і прийняття коригуючих дій, якщо відхилення стають значними. Цільові показники для центрів відповідальності

задаються у вигляді кошторисів витрат, доходів, прибутку й інвестицій.

Критерії оцінювання результативності функціонування центрів відповідальності наведені в табл. 14.2.1.

Таблиця 14.2.1

*Критерії оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності*

Центри відповідальності	Завдання управлінського обліку	Критерії оцінювання	Управлінські повноваження керівників центрів	Особливості діяльності
Витрат	Вимірювання витрат на вході	Виконання виробничої програми з врахуванням бюджету витрат, об'єктів діяльності та співвідношення витрат з їх результатом	Контроль за витратами	Відокремлені або входять до складу інших центрів
Доходів	Фіксація результатів на виході	Досягнення планового доходу від реалізації продукції з врахуванням зміни ціни та обсягу реалізації і витрат на збут	Отримання доходів	Оцінка за чистим доходом
Прибутку	Вимірювання витрат на вході, доходів на виході і розрахунок прибутку	Досягнення бюджетного показника прибутку	Формування фінансового результату	Оцінка за валовим прибутком
Інвестицій	Вимірювання ефективності інвестицій	Досягнення планового показника окупності інвестицій	Інвестиційні рішення	Підприємство в цілому

Облік за центрами відповідальності – це управлінська бухгалтерська система, що опрацьовує планову і фактичну бухгалтерську інформацію про входи (витрати) та виходи (результати) центру відповідальності. На відміну від системи диференціювання витрат і доходів, яку використовують для оцінки конкретних разових завдань (проектів, варіантів рішень) за релевантною інформацією, облік за центрами відповідальності передбачає врахування повного (постійного) потоку інформації. Коли облік повних витрат конкретизує увагу на окремих видах діяльності, продуктах або програмах чи замовленнях, то облік за центрами відповідальності зосереджується на обліку витрат і доходів окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтована на

таких принципах роботи відповідальної особи:

- відповідальність тільки за ту діяльність, що перебуває під контролем;
- участь у визначенні цілей, за якими оцінюють діяльність;
- зацікавленість у досягненні окресленої мети перед особою та її підрозділом;
- чітке визначення ролі обліку в системі заохочення працівників;
- регулярне складання і використання звітності про результати роботи для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Нині головною метою обліку відповідальності є не стільки контроль, скільки допомога керівникам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітів про виконання бюджету;
- аналіз причин бюджетних відхилень та оцінка діяльності центру відповідальності.

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності наведено на рис. 14.2.2.

Для виділення центрів відповідальності, насамперед, беруть до уваги організаційну й технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, що встановлюють права та обов'язки конкретних працівників.

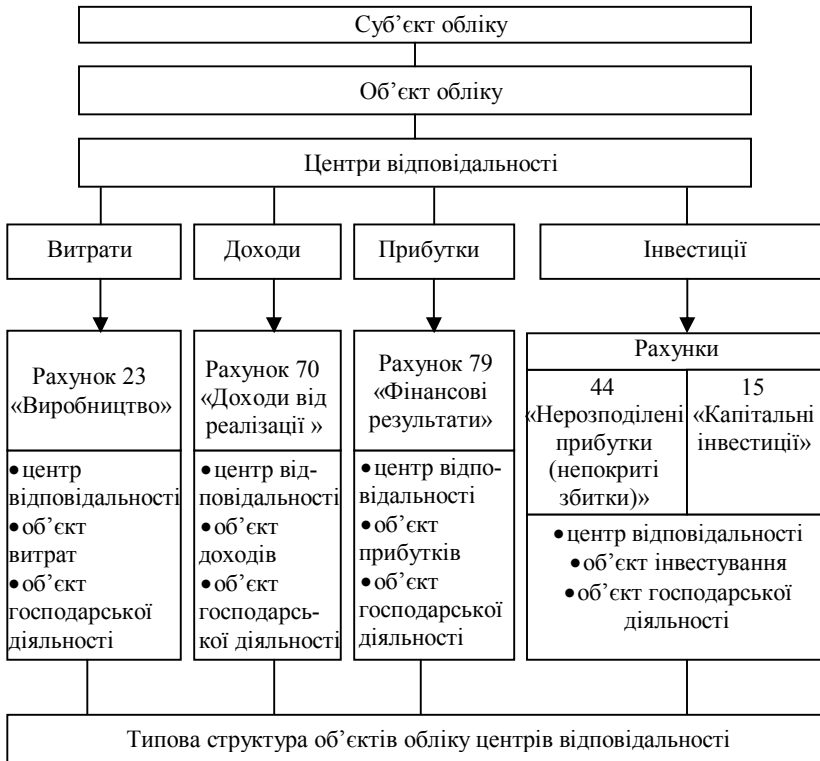
Для ведення обліку за центрами відповідальності необхідно виділити власне центри відповідальності та визначити їх підзвітність.

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється у звіті: зміст, форма, періодичність складання якого є різною на кожному підприємстві.

Мета кожного центру відповідальності – це ефективна діяльність, тобто виконання бюджету при мінімальному використанні ресурсів, або максимальний результат при заданому розмірі ресурсів. Тому у центрах відповідальності доцільно виділяти такі ланцюги:

- витрати – об'єкти діяльності;
- витрати – об'єкти діяльності – дохід;
- витрати – об'єкти діяльності – дохід – прибуток;
- витрати – об'єкти діяльності – дохід – прибуток – інвестиції.

Центри відповідальності необхідно розглядати як внутрішні підрозділи підприємства, які функціонують на високому рівні економічної самостійності, виготовляють або кінцеву продукцію, яку реалізують на ринку, або проміжну продукцію внутрішньогосподарського призначення, яку передають іншим підрозділам за внутрішніми планово-розрахунковими цінами і створюють таким чином розрахунковий умовний



*Рис. 14.2.2. Механізм облікового процесу за центрами відповідальності підприємства*

прибуток як частину прибутку підприємства, мають право розпоряджатися частиною прибутку та вести самостійно баланс. Центр відповідальності за інвестиції – це фактично центральний апарат управління підприємством, власник і керівник якого відповідають за величину інвестиційних ресурсів (прибуток, амортизацію) та контролюють їх використання на формування власних активів.

Для організації обліку за центрами відповідальності використовують систему рахунків бухгалтерського обліку.

Центри витрат виділяють на рахунках:

- 23 «Виробництво» в розрізі центрів відповідальності за витрати та аналітичних рахунків щодо об'єктів діяльності;
- 91 «Загальновиробничі витрати» за кожним центром відповідальності за рахунком 23 «Виробництво»;
- 92 «Адміністративні витрати» за центрами адміністративних служб



підприємства;

- 93 «Витрати на збут» за центрами служб збутової діяльності;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності» за аналітичними рахунками центрів відповідальності невиробничої сфери підприємств;
- 95 «Фінансові витрати» в розрізі окремих кредитних договорів;
- 96 «Втрати від участі в капіталі» за аналітичними рахунками вкладених інвестицій;
- 97 «Інші витрати» в розрізі аналітичних рахунків витрат.

Центри доходів виділяють на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності»:

- 70 «Дохід від реалізації» за центрами формування доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг;
- 71 «Інший операційний дохід» за аналітичними рахунками формування доходів;
- 72 «Дохід від участі в капіталі» за центрами доходів від інвестицій;
- 74 «Інші доходи» за аналітичними рахунками доходів.

Центри прибутку виділяють на рахунках:

- 73 «Інші фінансові доходи» за аналітичними рахунками формування фінансових результатів;
- 79 «Фінансові результати» в розрізі аналітичних рахунків за результатами реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг та господарської діяльності структурних підрозділів.

Центри інвестицій виділяють на рахунках:

- 15 «Капітальні інвестиції» в розрізі об'єктів капітальних інвестицій;
- 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» за напрямками інвестування прибутку на формування інвестиційних об'єктів господарської діяльності підприємства.

Облік результатів діяльності центрів відповідальності, що безпосередньо залежать від наданих їм повноважень, це одна із найбільш складних в методологічному відношенні проблем управлінського обліку.

Для деяких сфер діяльності, наприклад, за центрами відповідальності, що пов'язані із постачанням і збутом, вона вирішується дуже легко, оскільки можна використати дані бухгалтерського обліку про обсяги закупок і продажу і пов'язаних з ними витратами. За іншими сферами діяльності, наприклад, конструюванні, технологічному супроводі виробництва продукції, освоєнні нових виробів, робіт, послуг, їх реклами, необхідно організувати облік затрат і отриманих результатів за функціональними ознаками.

Організація обліку відповідальності та оцінка діяльності центрів витрат здійснюється на основі стандартних витрат.

У системі обліку використовують два варіанти відображення на рахунках бухгалтерського обліку стандартних витрат і відхилень.

При першому варіанті на дебеті рахунку обліку виробництва

відображаються фактичні витрати, а готова продукція списується з кредиту цього рахунка за стандартною собівартістю. Схематично даний варіант обліку можна відобразити на рис. 14.2.3.

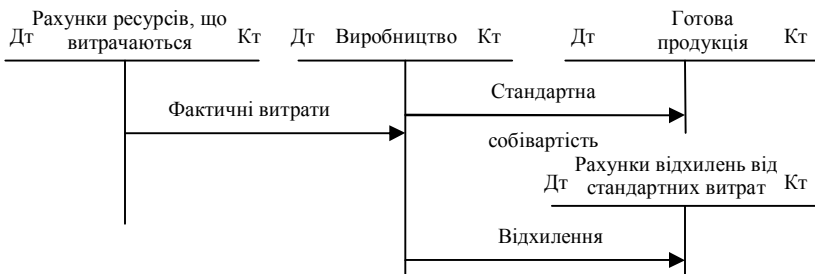


Рис. 14.2.3. Порядок обліку відповідальності за центрами витрат (варіант 1)

При другому варіанті на дебеті рахунку обліку виробництва відображаються стандартні витрати і готова продукція списується з кредиту цього рахунка за стандартною собівартістю. Схематично даний варіант обліку можна показати на рис. 14.2.4.

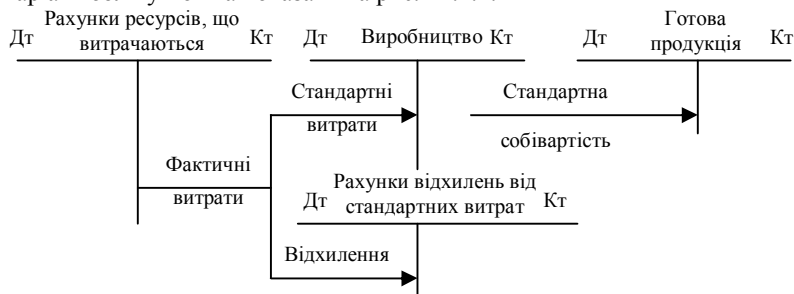


Рис. 14.2.4. Порядок обліку відповідальності за центрами витрат (варіант 2)

Для обліку при кожному з цих варіантів відкриваються рахунки відхилень від стандартних витрат за рахунок кожного з чинників, що їх зумовили.

Основою обліку за іншими центрами відповідальності є закріплення за їх керівниками відповідних доходів, прибутків та обсягів інвестицій і систематичний контроль за виконанням ними затверджених розрахункових показників.

В основі внутрішньогосподарського обліку діяльності центрів відповідальності лежать внутрішні ціни. Вони являють собою умовно-розрахункові ціни, за якими підрозділи передають один одному товари або надають послуги. Ніякі реальні платежі при цьому не здійснюються.

Внутрішні планово-розрахункові ціни створюють основу договірних відносин між підприємством та його центрами відповідальності щодо матеріально-технічного постачання останніх та поставки готової продукції на склад підприємства, а також між самими підрозділами відносно поставок продукції (робіт, послуг).

Внутрішня ціна виконує ті самі функції, що і ринкова ціна. Серед цих функцій найбільш вагомими є вимірююча та стимулююча. Вимірююча функція виявляється через облік результатів діяльності центрів відповідальності, стимулююча – через формування частки прибутку згідно зі структурою внутрішньої ціни. Основна мета внутрішніх розрахунків досягається в тому разі, якщо рівень внутрішніх цін забезпечує найбільш ефективне функціонування існуючої системи управління підприємством.

Установлення внутрішніх цін – складне та трудомістке завдання. Оскільки оцінка господарських операцій за внутрішніми цінами не створює реального прибутку для підприємства, складається враження, що інформація обліку не впливає на реальні господарські рішення. Проте центри відповідальності підприємства отримують відносну економічну самостійність. У своїй господарській діяльності вони мають можливість приймати самостійні рішення; їх продукція не передається від підрозділу до підрозділу, а реалізується. Їх дохід та оплата праці персоналу безпосередньо залежать від результатів господарської діяльності (обсягу випущеної і реалізованої продукції, витрат виробництва та доходів). Таким чином, трансформація внутрішнього механізму підприємств безпосередньо впливає на зміну ролі внутрішніх цін у їх господарській діяльності: внутрішні ціни стають одним із найважливіших елементів цього механізму.

В умовах розширення економічної самостійності структурних підрозділів виникає потреба у використанні внутрішніх цін як економічного елемента управління структурними підрозділами з боку керівництва і власників підприємства. За допомогою цілеспрямованого формування облікової інформації за центрами відповідальності адміністрація центрального апарату управління ставить перед структурними підрозділами орієнтири їхньої господарської діяльності виходячи зі стратегічних завдань усього підприємства.

Кожне підприємство формує свою власну систему внутрішніх цін.

У практиці відносин між центрами відповідальності внутрішні ціни можуть формуватися на рівні:

- ринкових цін – використовуються поточні або усереднені ринкові ціни на об'єкти діяльності центрів відповідальності, які, з точки зору підприємства, є проміжною продукцією;
- фактичних цін на готову (кінцеву) продукцію – базується на фактичній ціні реалізації готової продукції підприємства;
- договірних цін – виходячи з існуючого рівня ринкових цін і

відповідної домовленості між керівниками центрів відповідальності;

- витрат виробництва – використовуючи нормативні розрахунки собівартості об'єктів діяльності центрів відповідальності;

- витрат виробництва з надбавкою на прибуток – внутрішня ціна наближається за своєю структурою до ринкової і дозволяє формувати кожному центру відповідальності власний розрахунковий прибуток.

З метою поєднання переваг різних методів внутрішніх розрахунків підприємства можуть використовувати комбіновані (змішані) методи внутрішнього ціноутворення.

Таким чином, внутрішні ціни, які дають змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення, базуються на ринковій інформації про витрати та прибуток.

Внутрішні ціни є важливим інструментом економічних відносин між підрозділами підприємства, між останніми, апаратом управління і власниками. В основі таких відносин лежить економічний інтерес, що реалізується через прибуток. Звідси виникає проблема визначення величини прибутку в ціні виробів, що виготовляються підрозділами. Вона стосується передусім цін на продукцію внутрішнього призначення, що формується не на ринкових цінах, а на основі витрат. Ця проблема вирішується шляхом попереднього базового розподілу частини прибутку підприємства між його підрозділами, на продукцію яких установлюються ціни.

Існують різні способи розподілу прибутку підприємства між його підрозділами. Однак такому розподілу може підлягати лише та частина прибутку від реалізації, яка залишається після виконання всіх загальногосподарських зобов'язань підприємства (податки, банківські установи, дивіденди та створення фондів на рівні підприємства).

Залишковий принцип розподілу прибутку підприємства дає змогу акумулювати частину коштів на рівні підприємства з метою централізованого розв'язання деяких важливих проблем перспективного розвитку підприємства (реконструкція та технічне переозброєння, освоєння нових видів продукції, розширене відновлення виробничих потужностей, здійснення заходів у соціальній сфері).

За критерій розподілу частини прибутку підприємства між його виробничими підрозділами можна брати додані витрати (вартість обробки). Додані витрати підрозділів включають власні витрати даного виробничого підрозділу.

Якщо за базу розподілу частини прибутку підприємства між його виробничими підрозділами взяти додані витрати, то спочатку обчислюється коефіцієнт розподілу:

$$\text{КРП} = \text{ППР} : \text{ДВЦ}$$

де КРП – коефіцієнт розподілу прибутку, ППР – частина прибутку яка підлягає розподілу між структурними підрозділами; ДВЦ – додані витрати

центрів відповідальності підприємства.

Звідси внутрішня планово-розрахункова ціна визначається так:

$$\text{ВРЦ} = \text{ВПР} + \text{ДВЦ} \times \text{КРП}$$

де ВРЦ – внутрішньо планово-розрахункова ціна на об'єкти діяльності центра відповідальності, ВПР – вартість придбаних ресурсів на створений об'єкт діяльності центру відповідальності, ДВЦ – додані витрати центру відповідальності на окремий об'єкт діяльності.

Такий підхід дає змогу в системі управлінського обліку одержувати інформацію про діяльність центрів відповідальності за його об'єктами і формувати підрозділам прибуток:

$$\text{ПЦВ} = \text{ВЦВ} - \text{СОД}$$

де ПЦВ – прибуток центру відповідальності, ВЦВ – виручка центру відповідальності від реалізації об'єктів діяльності за внутрішніми планово-розрахунковими цінами; СОД – собівартість об'єкта діяльності центрів відповідальності.

Зі свого чистого прибутку підрозділи можуть створювати власні фонди накопичення та споживання, а також резервний фонд. Кошти з фонду накопичення можуть спрямовуватися на фінансування розвитку виробництва; кошти фонду споживання, як правило, використовують для фінансування соціального розвитку та матеріального заохочення трудового колективу; кошти резервного фонду необхідні підрозділам для усунення ризиків господарської діяльності

Цей підхід до формування прибутку центрів відповідальності дає змогу:

- на рівні планування розподіляти між підрозділами частину прибутку підприємства від реалізації пропорційно доданим витратам, що встановлює пряму залежність валового та чистого прибутку підрозділів від результатів роботи підрозділу з виконання планових і договірних зобов'язань;
- формувати планово-розрахункові ціни на продукцію (роботи, послуги) підрозділів, що дає змогу впроваджувати елементи товарно-грошових відносин на внутрішньогосподарському рівні.

Одним із ефективних варіантів організації системи внутрішньогосподарського обліку за виконанням планових завдань є чекова система обліку та контролю. Вона підвищує оперативність і достовірність управлінського обліку, забезпечує постійну й дієву мотивацію праці госпрозрахункових підрозділів.

Основні функції контролю при чековій формі обліку здійснюють безпосередньо керівники внутрішньогосподарських підрозділів, їх спеціалісти, а також матеріально-відповідальні особи, працівники бухгалтерії, які включаються в документообіг, підрахунок результатів діяльності, аналіз результатів роботи, розподіл доходів внутрішньогосподарських підрозділів.

При чековій формі обліку та контролю витрат і виходу продукції, поряд з типовими застосовують і такий документ, як внутрішньогосподарський розрахунковий чек. Форму бланку розрахункового чека розробляють на підприємстві з урахуванням побажань спеціалістів та користувачів інформаційних ресурсів управлінського обліку.

Кожен чек складається з двох частин: праву сторону розрахункового чека керівник госпрозрахункового підрозділу видає за одержані матеріальні цінності, виконані для його підрозділу роботи, послуги; ліва - корінець розрахункового чека, залишається у керівника госпрозрахункового підрозділу з підписом матеріально-відповідальної особи, яка прийняла від нього розрахунковий чек. Обидві частини розрахункового чека мають однакові реквізити.

Для включення в документообіг підприємства та його системний бухгалтерський облік усі реквізити такого чека мають бути обов'язково заповнені одночасно чорнилом. Виправлення в розрахункових чеках забороняється. Зіпсований чек перекреслюється і залишається в чековій книжці, а замість нього випикується наступний.

Бланки чеків зшиваються в чекову книжку. Останні бажано замовляти в друкарнях по 25-50 чеків. Книжки чеків зберігаються в бухгалтерії підприємства як документи суворої звітності. Бухгалтер, який відповідає за збереження чекових книжок, визначає код внутрішньогосподарського підрозділу (за двома-трьома літерами) і нумерує чеки підрозділу в зростаючому порядку (при цьому один і той же порядковий номер проставляється як на чеку, так і на його корінці). Чекові книжки передаються керівникам госпрозрахункових підрозділів під розписку в журналі реєстрації видачі чекових книжок. В цьому журналі на кожний підрозділ відводяться окремі сторінки, які відмічаються вибраними кодами.

Таким чином, розрахунковий чек має як порядковий номер, так і код підрозділу, що посилює аналітичність обліку та його контрольну функцію. Титульна сторінка книжки розрахункових чеків може мати такі реквізити як встановлення ліміту витрат підрозділу на рік, підписи керівника головного бухгалтера підприємства, назву підприємства та внутрішньогосподарського підрозділу.

Якщо на підприємстві внутрішньогосподарський розрахунок передбачає застосування внутрішньогосподарських цін на продукцію, роботи, послуги, то перші сторінки книжки розрахункових чеків мають річні ліміти витрат (постатейно), що доводяться до кожного підрозділу.

Залежно від вибраної підприємством організації документообігу можливе застосування двох варіантів первинного обліку.

Перший, коли розрахункові чеки, як і інші первинні документи заповнюються і видаються в момент проведення господарських операцій:

- 1) керівникам внутрішньогосподарських підрозділів від матеріально-

відповідальних осіб, керівників підрозділів, працівників бухгалтерії за реалізовану (передану) ними продукцію, послуги, роботи;

2) керівниками внутрішньогосподарських підрозділів за використані ними матеріали, роботи, послуги, аванси заробітної плати, а саме:

- завідуючим складами за одержані виробничі запаси;
- керівникам допоміжних виробництв за одержані послуги;

• бухгалтерії підприємства – на суму нарахованої заробітної плати, відрахування до єдиного соціального внеску, страхування, орендної плати, суму нарахованої амортизації на основні засоби підприємства, на суму послуг, виконані для підрозділу сторонніми організаціями.

У визначений в графіку документообігу термін (щомісячно, щодакдно) керівники підрозділів, матеріально-відповідальні особи подають до бухгалтерії звіт про одержані чеки.

Звіт може мати форму реєстру чеків (коли чеки не замінюють собою первинні документи, а лише підтверджують проведення розрахунків). За умови, коли підприємство обрало варіант чекової форми обліку і контролю, де розрахункові чеки є одночасно і первинними бухгалтерськими документами, їх здають в бухгалтерію зі звітами про рух матеріальних цінностей, в тому числі як первинні документи.

Керівник внутрішньогосподарського підрозділу по корінцях в розрахункових чеках складає реєстр про проведені підрозділом витрати. Звіти про видані-прийняті чеки є основою для заповнення особових рахунків внутрішньогосподарських підрозділів (відомостей роботи внутрішньогосподарських підрозділів) у бухгалтерії підприємства та організації системного виробничого обліку.

Такий варіант обліку та контролю найоперативніший і найдієвіший, проте вимагає чіткого й добросовісного додержання всіма відповідальними особами встановленого графіку документообігу на підприємстві.

Другий варіант організації внутрішньогосподарського обліку і контролю передбачає покладання значної частини організації первинного обліку на бухгалтерію підприємства. За ним протягом місяця первинний бухгалтерський облік організовується за звичайною схемою без застосування розрахункових чеків, але по госпрозрахункових підрозділах. В установлений день керівники усіх госпрозрахункових підрозділів, матеріально-відповідальні особи, бухгалтерія підприємства спільно проводять розрахунки. Керівниками госпрозрахункових підрозділів на суми одержаних їхніми підрозділами матеріальних цінностей, робіт, послуг виписуються розрахункові чеки. При цьому понесені за даними первинного бухгалтерського обліку витрати в розрахункових чеках обраховуються за оцінкою, закладеній в госпрозрахункових завданнях, якщо інше не передбачено умовами внутрішньогосподарського розрахунку роботи підрозділів. Одночасно госпрозрахункові підрозділи одержують чеки за вироблену ними продукцію, роботи, послуги.

На підставі прийнятих, виданих розрахункових чеків, як за першим, так і за другим варіантом, госпрозрахункові підрозділи визначають залишки лімітів витрат результатів своєї діяльності і можуть оперативно приймати управлінські рішення.

Впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, а саме створює умови для формування необхідної звітності за потребами працівників всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що приймають на кожному із рівнів. Облік за центрами відповідальності допомагає не тільки виявити загальну суму економії або перевитрат різних ресурсів, але і точно визначити, на якій ділянці і через чію провину допущено перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії, сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників підрозділів, одночасно, більшій свободі та ініціативі в прийнятті тих або інших управлінських рішень. Побудова управлінського обліку за центрами відповідальності дозволяє пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи підрозділу.

### **14.3. Організація контролю за центрами відповідальності**

Процес контролю полягає у визначенні стандартів, фактично досягнутих результатів та здійсненні корегувань, якщо досягнуті результати суттєво відрізняються від визначених стандартів.

Контроль за діяльністю центру відповідальності здійснюється з того моменту, коли відбулося його створення та сформульовано йому цілі та завдання. Контроль дуже важливий, для успішного функціонування центрів відповідальності. Важливо й те, що самі по собі цілі, плани та структура центру відповідальності визначають напрям його діяльності, розподіляючи зусилля тим чи іншим чином та спрямовуючи виконання робіт. Отже, контроль є невід'ємною складовою сутності будь-якого центру відповідальності.

Плани й організаційна структура — лише складові того, яким хотілося б бачити майбутнє центру відповідальності. Різні обставини можуть перешкодити тому, щоб реалізувати задумане. Зміни законів, соціальних цінностей, технологій, умов конкуренції та інших змінних величин навколишнього середовища здатні перетворити плани, досить реальні в момент їх формування, через деякий час у дещо недосяжне.

Ще одним фактором невизначеності, постійно наявним в управлінні, є люди, які виконують більшість робіт у будь-якому центрі відповідальності. Люди — не комп'ютери, їх не можна запрограмувати на здійснення завдання з абсолютною точністю. Складно спрогнозувати відповідну реакцію працівників на введення нових інструкцій і команд,



надання додаткових прав та покладення обов'язків.

Помилки та проблеми, що виникають під час аналізу ситуації всередині центру відповідальності, переплітаються (якщо їх вчасно не виправити) з помилками в оцінюванні майбутніх умов навколишнього середовища та поведінкою людей. Імовірність цього в центрі відповідальності дуже велика у зв'язку з високим ступенем взаємозалежності факторів що забезпечують його діяльність.

Функція контролю – така характеристика управління, що дає змогу виявити проблеми та відповідно скорегувати діяльність центру відповідальності до того, як проблеми переростуть у кризу.

Одна з найважливіших причин здійснення контролю полягає в тому, що будь-який центр відповідальності безумовно зобов'язаний бути здатний своєчасно фіксувати свої помилки та виправляти їх доти, доки вони перешкоджають досягненню цілей.

Важливим є й позитивний бік контролю, що передбачає всебічну підтримку всього того, що є успішним у діяльності центру відповідальності. Зіставляючи реально досягнуті результати із запланованими, керівництво центру відповідальності може визначити, де його колектив домагався успіхів або зазнавав поразки. Важливим аспектом контролю є визначення напрямів діяльності центру відповідальності, які найефективніше сприяють досягненню його загальних цілей.

Одна з найважливіших особливостей контролю, яку потрібно враховувати, насамперед, полягає в тому, що контроль має бути всеосяжним.

Контроль – фундаментальний елемент процесу управління. Ні планування, ні створення організаційної структури, ні мотивацію не можна розглядати повністю окремо від контролю. Справді, майже всі ці процеси є невід'ємними частинами загальної системи контролю в певному центрі відповідальності.

В центрі відповідальності контроль може мати наступні ознаки:

- напряму: контроль діяльності, виконання цілей (визначення відповідності фактичних результатів запланованим показникам);
- послідовності: попередній, поточний, заключний;
- рівня централізації: централізований, децентралізований;
- суб'єктів контролю: внутрішній, зовнішній, самоконтроль;
- плановості: запланований, позаплановий;
- системності: вибіркового, постійного;
- прив'язки до системи планування: стратегічний, тактичний;
- підстави здійснення: передбачений в системі управління, ініційований, добровільний.

Види контролю (попередній, поточний, заключний) мають одну й ту саму мету: сприяти тому, щоб фактично одержані результати були якомога подібними до таких, що вимагаються.

В центрах відповідальності попередній контроль застосовується щодо наявності, формування і використання ресурсів.

Попередній контроль у сфері людських ресурсів досягається в центрах відповідальності шляхом ретельного аналізу ділових та професійних знань і навичок, необхідних для виконання тих чи інших посадових обов'язків, та відбору найбільш підготовлених і кваліфікованих осіб. Аби переконатися, що працівники, яких приймають, зможуть виконувати покладені на них обов'язки, варто встановити мінімально допустимий рівень освіти або стажу роботи в певній сфері діяльності та перевірити документи й рекомендації, що надаються тим, кого наймають.

Зрозуміло, що виготовити високоякісну продукцію з поганої сировини неможливо. Тому центри відповідальності встановлюють обов'язковий попередній контроль якості використовуваних матеріальних ресурсів. Контроль здійснюється шляхом вироблення стандартів мінімально допустимих рівнів якості та проведення фізичних перевірок відповідності матеріалів, що надходять, до цих вимог. До методів попереднього контролю матеріальних ресурсів належить також забезпечення їх запасів для центру відповідальності на рівні, достатньому для запобігання дефіциту.

Важливим засобом попереднього контролю є бюджет центру відповідальності, що також дає змогу виконувати функцію планування. Бюджети встановлюють граничні значення витрат, доходів, прибутку, інвестицій і не дозволяють таким чином якому-небудь центру відповідальності загалом вичерпати всі свої наявні ресурси.

Поточний контроль здійснюється безпосередньо у процесі господарської діяльності. Його об'єктом є підлеглі співробітники що здійснюють господарські операції, а власне контроль традиційно проводять безпосередні керівники центрів відповідальності. Регулярна перевірка роботи підлеглих, обговорення проблем, що виникають, і пропозицій з удосконалення роботи дають змогу уникнути відхилення від намічених планів та інструкцій. Якщо ці відхилення розвиватимуться, вони можуть перетворитися в серйозні труднощі для всього центру відповідальності.

Поточний контроль здійснюється одночасно з виконанням показників діяльності центрів відповідальності. Він ґрунтується на визначенні фактичних результатів, одержаних після проведення господарських операцій, спрямованих на досягнення бажаних цілей. З метою здійснення поточного контролю працівникам управління необхідний зворотний зв'язок – це дані про отримані результати. Найпростішим прикладом зворотного зв'язку є повідомлення керівником підлеглих про те, що їх робота незадовільна, якщо він бачить, що вони допускають помилки.

Системи зворотного зв'язку дають змогу керівництву виявити багато непередбачених моментів і скорегувати свою лінію поведінки так, щоб запобігти відхиленням центру відповідальності від найефективнішого

шляху до поставлених перед ним завдань.

Усі системи зі зворотним зв'язком: мають характер ланцюгів; використовують зовнішні ресурси; перетворюють зовнішні ресурси для внутрішнього використання; стежать за значними відхиленнями від намічених цілей; корегують ці відхилення з метою забезпечення досягнення цілей.

Заключний контроль здійснюється після закінчення роботи або якщо завершився відведений на цю роботу час. За допомогою такого виду контролю керівництво центру відповідальності отримує інформацію, потрібну для планування у разі, коли аналогічні роботи передбачається проводити в майбутньому.

Порівнюючи фактично отримані результати з тими, що були потрібні, керівництво має змогу краще оцінити, наскільки реальними були складені ним плани. Ця процедура також дозволяє одержати інформацію про проблеми, що виникли, та сформулювати нові плани так, щоб уникнути їх у майбутньому. Друга функція заключного контролю полягає в сприянні мотивації. Якщо керівництво центру відповідальності пов'язує мотиваційні винагороди з досягненням певного рівня результативності, то, очевидно, що фактично досягнуту результативність потрібно визначати точно й об'єктивно.

Значну роль при здійсненні контролю відіграють інформаційні потоки, які при цьому формуються (рис. 14.3.1).

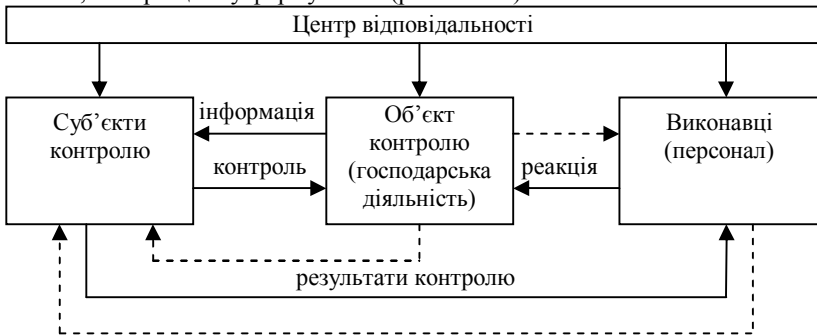


Рис. 14.3.1. Інформаційні потоки в процесі контролю

У процедурі контролю розрізняють три етапи: вироблення стандартів і критеріїв; зіставлення з ними реальних результатів; життя необхідних корегуючих дій.

На кожному етапі реалізується комплекс різних заходів.

1. Встановлення стандартів – перший етап процедури контролю свідчить, наскільки близько поєднані функції контролю та планування. Стандарти — це конкретні цілі, які можна змінити й обмежити в часі.

Для управління необхідні стандарти у формі показників

результативності об'єкта управління для всіх центрів відповідальності, що визначаються під час планування. Показником результативності називається конкретний критерій у певний період часу; він точно визначає те, що має бути одержаним для досягнення поставлених цілей.

2. На другому етапі контролю здійснюють порівняння досягнутих результатів зі встановленими стандартами. Керівництво центрів відповідальності має визначити, наскільки досягнуті результати відповідають його очікуванням. Діяльність, що здійснюється на цьому етапі контролю, є найпомітнішою частиною всієї системи контролю. Вона полягає у визначенні масштабу відхилень, результатів, передачі інформації та її оцінюванні.

Масштаб допустимих відхилень — межі, в яких відхилення одержаних результатів від намічених не мають викликати занепокоєння. Визначення масштабу допустимих відхилень — питання вкрай важливе. Якщо взяти занадто великий масштаб, то проблеми, що виникли, можуть набувати загрозливого характеру. Але якщо масштаб занадто маленький, то центр відповідальності реагуватиме навіть на незначні відхилення.

Щоб бути ефективним, контроль має бути економічним. Переваги системи контролю мають перевищувати витрати на її функціонування. Коли дохід, який виникає під час здійснення контролю, менший, ніж витрати на нього, то такий контроль не економічний та непродуктивний. Один зі способів можливого збільшення економічної ефективності контролю полягає у використанні методу управління за принципом виключення. Принцип виключення передбачає, що система контролю має спрацьовувати за наявності помітних відхилень від стандартів, інакше вона буде не економічною та нестійкою.

Визначення результатів, як правило, — найбільш клопіткий і дорогий етап. Порівнюючи визначені результати із заданими стандартами, керівництво отримує можливість визначити, які заходи варто застосувати.

Щоб система контролю діяла ефективно, необхідно обов'язково повідомляти відповідних працівників центрів відповідальності як про встановлені стандарти, так і про досягнуті результати.

Заключна стадія етапу зіставлення полягає в оцінюванні інформації про одержані результати. Керівництво має вирішити, чи одержано потрібну інформацію і чи важлива вона. Важлива інформація — це така інформація, що адекватно характеризує досліджуване явище та суттєво необхідна для прийняття правильного рішення.

3. При прийнятті управлінських рішень керівник повинен обрати одну з трьох ліній поведінки: не вживати жодних заходів, усунути відхилення або переглянути стандарти.

Якщо порівняння фактичних результатів зі стандартами свідчить про те, що визначені цілі досягаються, краще нічого не застосовувати.

За умови необхідності усунення відхилення, сутність корегування полягає в тому, аби зрозуміти причини відхилень і повернути діяльність

центру відповідальності у правильному напрямі.

Не всі помітні відхилення від стандартів потрібно усувати. Іноді стандарти можуть виявитися нереальними, оскільки вони ґрунтуються на планах, а плани — це лише прогнози на майбутнє. У процесі переглядання планів потрібно переглядати й стандарти.

Хоча більшість керівників добре знає про те, що процес контролю можна використовувати, щоб позитивно вплинути на поведінку персоналу, деякі з них забувають про можливість контролю зумовлювати неумисні зриви в поведінці людей. Ці негативні явища часто є побічними результатами наочності дії системи контролю.

Персонал центру відповідальності розуміє, що з метою оцінювання результативності їх діяльності керівництво застосовує різні методи контролю. Вони також знають, що їх помилки та досягнення, де керівництво встановило стандарти і виконує процедуру контролю, будуть підставою для розподілу винагороджень та покарань. Тому підлеглі, як правило, роблять те, що керівник хоче побачити від них під час перевірки.

Існує тенденція персоналу до будь-якого акцентування діяльності в тих сферах, де визначають ефективність роботи, і нехтування тією роботою, у процесі виконання якої визначень не здійснюють. Тип поведінки, коли люди прагнуть виконати вимоги контролю, а не досягати поставлених цілей, називається поведінкою, орієнтованою на контроль. Потрібно ретельно створювати систему контролю з урахуванням подібних ефектів, інакше вона спрямовуватиме діяльність персоналу на те, щоб добре виглядати під час проведення контролю, а не на досягнення цілей центру відповідальності. Такий вплив може також призвести до отримання неправильної інформації.

Для уникнення ненавмисного впливу контролю на поведінку персоналу і таким чином підвищити його ефективність необхідно:

- встановлювати досяжні стандарти, прийнятні для співробітників;
- забезпечити двобічне спілкування;
- уникати надмірного контролю;
- винагороджувати за досягнення стандарту.

Поведінка людей – не єдиний фактор, що визначає ефективність контролю. Щоб контроль міг виконувати своє завдання, тобто забезпечувати досягнення цілей центру відповідальності, він повинен мати наступні властивості:

1. Стратегічну спрямованість, тобто відображати загальні пріоритети організації та підтримувати їх.

2. Орієнтацію на результати. Кінцева мета контролю полягає не в тому, щоб зібрати інформацію, встановити стандарти та виявити проблеми, а в тому, щоб вирішити завдання, які має центр відповідальності.

3. Відповідність до справи. Щоб бути ефективним, контроль має відповідати контрольованому виду діяльності. Він повинен об'єктивно

визначати й оцінювати те, що справді важливо.

4. Свочасність. Система ефективного контролю – це система, що дає потрібну інформацію певним особам до того, як розвинеться криза.

5. Гнучкість. Контроль, як і плани, має бути достатньо гнучким та пристосовуватися до змін, що відбуваються.

6. Простота. Найпростіші методи контролю потребують менших зусиль та є ефективнішими.

7. Економічність. Якщо підсумкові витрати на систему контролю перевищують переваги, що створюються ним, центру відповідальності краще не використовувати цю систему контролю взагалі або запровадити менш ретельний контроль.

Процес контролювання в центрі відповідальності поєднується з аналізом результатів діяльності.

Як приклад, за центром відповідальності витрат аналіз щодо наявних резервів розпочинають з оцінки наступних показників:

- рівень планової (очікуваної) зміни собівартості одиниці продукції:

$$P_{oc} = C_{п} : C_{м} \times 100,$$

де  $P_{oc}$  – рівень очікуваної зміни собівартості, %;  $C_{п}$  – планова (очікувана) собівартість одиниці продукції, грн.;  $C_{м}$  – собівартість одиниці продукції за минулий (базисний) період, грн.

- абсолютна зміна собівартості одиниці продукції за плановими розрахунками (наскільки дешевше чи дорожче за планом буде виробництво продукції у звітному періоді в порівнянні з минулим):

$$A_{вп} = C_{п} - C_{м}.$$

- очікуваний розмір економії (додаткових) витрат у результаті зміни собівартості продукції:

$$E_{o} = (C_{п} - C_{м}) \times O_{п},$$

де  $O_{п}$  – плановий обсяг виробництва продукції у натуральному виразі.

- рівень динаміки фактичної собівартості одиниці продукції:

$$P_{дс} = C_{з} : C_{м} \times 100,$$

де  $C_{з}$  – собівартість одиниці продукції звітного періоду, грн.;

- абсолютна зміна собівартості одиниці продукції у звітному періоді в порівнянні з минулим (базисним):

$$A_{вм} = C_{з} - C_{м}.$$

- розмір фактичної економії додаткових витрат у результаті зміни собівартості продукції в динаміці:

$$E_{ф} = (C_{з} - C_{м}) \times O_{з},$$

де  $O_{з}$  – звітний обсяг виробництва продукції в натуральному виразі.

- рівень виконання плану по собівартості одиниці продукції:

$$P_{фс} = C_{з} : C_{п} \times 100.$$

- абсолютна зміна собівартості одиниці продукції у порівнянні з планом:

$$A_{вф} = C_{з} - C_{п}$$

• розмір фактичної економії додаткових витрат у порівнянні з планом:

$$E_p = (C_3 - C_p) \times O_3.$$

Для розрахунку вищенаведених показників використаємо дані табл. 14.3.1.

Таблиця 14.3.1

*Показники рівня виробництва та виробничої собівартості продукції підприємства*

Показники	Розрахункові періоди		
	минулий (базисний)	поточний	
		за планом	фактично
Обсяг виробництва продукції в натуральному виразі, од.	(Ом) 800	(Оп) 900	(Оз) 1000
Виробнича собівартість одиниці продукції, грн.	(См) 50,00	(Сп) 48,00	(Сз) 35,00
Виробничі витрати підприємства, грн.	(Вм) 40000,00	(Вп) 43200,00	(Вз) 35000,00

Зіставляючи розмір фактичної економії витрат з очікуваною (плановою) величиною, розраховують розмір надпланової економії витрат (або перевитрати ресурсів):

$$E_{np} = E_f - E_o; E_f = (35,00 - 50,00) \times 1000 = - 15000;$$

$$E_o = (48,00 - 50,00) \times 900 = - 1800;$$

$$E_{np} = -15000 - (-1800) = - 13200 \text{ грн.}$$

Отже, за плановим розрахунком у звітному періоді у порівнянні з минулим (базисним) періодом було передбачене зниження собівартості (Авп) на 2 грн. (50-48), або на 4 % (Рос) [100,0-(48 : 50 x 100)].

На виробництво планового обсягу продукції витрати підприємства будуть менші ніж були у минулому періоді (Ео) на 1800 грн. [(48-50) x 900]. Зниження фактичної собівартості продукції звітного періоду в порівнянні з показником минулого (базисного) періоду становить (Авм) – 15 грн. (35-50), або 30 % (Рдс) [100,0-(35:50x100)], що зменшило витрати на виробництво (Еф) на 15000 грн. [(35-50) x 1000].

У звітному періоді фактичне зниження собівартості продукції у порівнянні з планом (Авф) становило 13 грн. (35-48), або (Рфс) 27 % [100,0 – (35:48 x 100,0)].

Між розглянутими показниками Рос, Рдс і Рфс існує залежність:

$$Рдс = Рос \times Рфс.$$

Наявність надпланової економії витрат може бути пов'язана з двома факторами: по-перше, з відхиленням фактичного обсягу виробництва від передбаченого за планом (Оз і Оп) [E<sub>1</sub>] і, по-друге, з відхиленням фактичного рівня собівартості одиниці продукції від планового (Сз і Сп) [E<sub>2</sub>]. Розмір надпланової економії, одержаної за рахунок кожного фактору, визначається за наступним розрахунком:

а) за рахунок відхилення фактичного обсягу виробництва від планового:

$$E_1 = (C_{\text{п}} - C_{\text{м}}) \times (O_3 - O_{\text{п}});$$

$$E_1 = (48,00 - 50,00) \times (1000 - 900) = -200 \text{ грн.}$$

б) за рахунок відхилення фактичного рівня собівартості від планового:

$$E_2 = (C_3 - C_{\text{п}}) \times O_3;$$

$$E_2 = (35,00 - 48,00) \times 1000 = -13000 \text{ грн.}$$

Отже, витрати підприємства на виробництво продукції зменшились додатково на 13200 грн., в порівнянні з очікуваною величиною економії ( $E_{\text{п}}$ ) – 1800 грн.

$$E_{\text{п}} = E_1 + E_2; E_{\text{п}} = -200 + (-13000) = -13200 \text{ грн.}$$

Фактична економія витрат звітного періоду в порівнянні з минулим (базисним) періодом становила – 15000 грн. [-13200 + (-1800)].

Аналітичні дослідження впливу факторів на відхилення фактичних даних про витрати на виробництво продукції і собівартість продукції у порівнянні з плановими або минулими (базисними) показниками можливо здійснювати за допомогою прийому ланцюгових підстановок (табл. 14.3.2).

Таблиця 14.3.2

*Аналіз впливу факторів на виробничі витрати і виробничу собівартість продукції*

Показники	Періоди		Відхилення (+,-)
	минулий	поточний	
1. Обсяг виготовлених столів, од	900	1000	+100
2. Виробнича собівартість 1 стола, грн.	48,00	35,00	-13,00
3. Виробничі витрати, грн.	43200,00	35000,00	-8200,00
4. Відхилення виробничих витрат за рахунок зміни (грн.):			
• обсягу виготовлених столів	X	X	+4800,00
• виробничої собівартості 1 стола	X	X	-13000,00
5. Відхилення виробничої собівартості 1 стола за рахунок зміни (грн.):			
• обсягу виготовлених столів	X	X	-4,80
• виробничих витрат	X	X	-8,20

Виробничі витрати підприємства можна показати як добуток обсягу виготовлених столів та виробничої собівартості 1 стола. З наведених даних видно, що зміна виробничих витрат зумовлена впливом двох факторів: збільшенням обсягу виготовлених столів на 100 шт. і зменшенням виробничої собівартості 1 стола на 13 грн. Визначимо тепер, яка сума виробничих витрат була б у підприємства у звітному році при виробничій собівартості минулого року, тобто заміною обсяг виготовлених столів минулого року на дані звітного року (48000 грн. = 1000 x 48).

Порівняння цієї величини з виробничими витратами минулого року і дасть нам різницю, зумовлену впливом тільки одного з факторів – зміни



обсягу виготовлених столів порівняно з минулим роком ( $1000 \times 48 - 900 \times 48 = 48000$  грн. –  $43200$  грн. =  $4800$  грн.).

Якщо в розрахованому нами показнику  $48000$  грн. замінити виробничу собівартість 1 стола минулого року собівартістю 1 стола звітного року, то одержимо показник виробничих витрат звітного року, оскільки в нашому прикладі виробничі витрати були зумовлені впливом тільки двох груп факторів. Різниця між виробничими витратами звітного року і розрахованою сумою виробничих витрат за фактичного обсягу виготовлених столів при собівартості минулого року покаже вплив зміни собівартості на загальне відхилення виробничих витрат:  $1000 \times 35 - 1000 \times 48 = -13000$  грн.

Отже, зміна виробничих витрат на підприємстві була зумовлена, головним чином, зменшенням собівартості одиниці продукції.

Ті ж результати одержимо, користуючись більш спрощеним розрахунком: варіантом прийому ланцюгових підстановок – прийомом обчислення абсолютних різниць. У нашому прикладі обсяг виготовлених столів збільшився на 100 шт., що за собівартістю минулого року збільшує суму виробничих витрат на  $100 \times 48 = 4800$  грн. У даному випадку, різницю між звітним і минулим роком в обсязі виготовлених столів (перший фактор) було помножено на виробничу собівартість, яка склалася у минулому році.

Вплив другого фактора – зміни виробничої собівартості 1 стола – також можна визначити як добуток різниці в собівартості 1 стола, тобто різниці між виробничою собівартістю звітного і минулого року на обсяг виготовлених столів у звітному році (звітне значення першого фактору):  $(-13) \times 1000 = -13000$  грн.

Загальна сума впливу двох факторів – зміни обсягу виготовлених столів і виробничої собівартості – повинна дорівнювати (і при першому, і при другому способі розрахунку) відхиленню суми виробничих витрат:  $4800$  грн. –  $13000$  грн. =  $-8200$  грн.

Методику аналізу впливу факторів на показники за умови непрямої залежності між зміною розміру факторів і показником розглянемо на прикладі розрахунку виробничої собівартості.

Виробнича собівартість 1 стола визначається як відношення виробничих витрат до кількості виготовлених столів. З наведених даних видно, що виробнича собівартість 1 стола у минулому році становила  $48$  грн. ( $43200 : 900$ ). У звітному році виробнича собівартість 1 стола становила  $35$  грн. при збільшенні обсягу виготовлених на 100 шт. ( $1000 - 900$ ).

Визначимо тепер, яка виробнича собівартість 1 стола була б за умови, якби не відбулося зменшення виробничих витрат:  $43,20$  ( $43200 : 1000$ ). Порівняння цієї величини з виробничою собівартістю минулого року і дасть нам різницю, зумовлену впливом тільки одного з факторів – кількості виготовлених столів:  $43,20 - 48,00 = -4,80$  грн. Збільшення

обсягів виготовлених столів на 100 шт. зменшило виробничу собівартість 1 стола на 4,80 грн.

Якщо виробничу собівартість 1 стола у звітному році порівняти з виробничою собівартістю за умови, що не відбулося зміни виробничих витрат, то різниця покаже вплив на виробничу собівартість зміни (зменшення) виробничих витрат:  $35,00 - 43,20 = - 8,20$  грн. Зменшення виробничих витрат на 8200 грн. зменшило виробничу собівартість 1 стола на 8,20 грн. Загальна сума впливу двох факторів – зміна (збільшення) обсягу виготовлених столів і зменшення виробничих витрат – зменшила виробничу собівартість 1 стола на 13,00 грн.  $(4,80+8,20)$ . Отже, у звітному році підприємство значно зменшило виробничу собівартість 1 стола, тому що обсяг виготовлених столів збільшився на 100 шт., а виробничі витрати зменшились на 8200 грн.

До зведених показників виробничих витрат, що дозволяють аналізувати їх рівень та динаміку відносяться:

- виробнича собівартість виготовленої (реалізованої) продукції (робіт, послуг);
- рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу.

Для аналізу зміни собівартості виготовленої (реалізованої) продукції в порівнянні з планом чи базисним (минулим) періодом може бути використаний агрегатний індекс собівартості продукції:

$$I = \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times C_M}$$

де  $O_3 \times C_3$  – фактичні виробничі витрати на виготовлену продукцію (роботи, послуги) у звітному періоді;  $O_3 \times C_M$  – виробничі витрати на виготовлення у звітному періоді продукції (робіт, послуг), обчислені виходячи із собівартості одиниці продукції кожного виду за планом чи в (минулому) базисному періоді.

Різниця між чисельником і знаменником ( $E_f = \sum O_3 \times C_3 - \sum O_3 \times C_M$ ) являє собою фактичну суму економії (перевитрати), одержану в результаті зміни собівартості продукції в порівнянні з плановими розрахунками чи з базисним (минулим) періодом.

Зміна виробничих витрат залежить не тільки від внутрішніх, але і від зовнішніх для підприємства факторів, а саме від зміни цін на сировину, матеріали, тарифів на енергію і послуги. Тому при аналізі діяльності підприємства інтерес представляє обчислення індексу виробничих витрат в порівнянні з базисним періодом умових. Цей індекс покаже зміну виробничих витрат тільки під впливом внутрішніх для підприємства факторів:

$$I = \frac{\sum O_3 \times C_3 \pm \Delta}{\sum O_3 \times C_M}$$

В чисельник індексу вноситься виправлення ( $\Delta$ ) на суму здешевлення ( $+\Delta$ ) чи подорожчання ( $-\Delta$ ) елементів матеріальних витрат (вартості

використаних у виробництві сировини, матеріалів, палива, енергії, послуг).

Показник витрат на 1 грн. чистого доходу обчислюється як відношення виробничих витрат собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) до чистого доходу, одержаного підприємством.

$$P = \sum O_p \times C : \sum O_p \times \Pi,$$

де  $P$  – рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу, грн.;  $O_p$  – обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);  $C$  – виробнича собівартість одиниці реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);  $\Pi$  – ціна одиниці реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Цей показник визначається, по-перше, у точній відповідності до його назви як сума виробничих витрат, необхідних для одержання підприємством 1 грн. чистого доходу (наприклад, якщо  $P = 0,62$ , то це означає що 1 грн. чистого доходу обходиться підприємству в 62 коп.); по-друге, як відносна величина, що характеризує структуру чистого доходу (продовжуючи приклад, можна сказати, що виробничі витрати складають 62 %, а валовий прибуток — 38 % чистого доходу). Показник рівня виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу може бути обчислений за всіма видами реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а також по підприємству в цілому.

Зіставляючи фактичний і плановий (базисний) рівень виробничих витрат ( $P$ ) на 1 грн. чистого доходу, обчислюють індекс виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу в цінах відповідних періодів:

$$I_v = P_3 : P_M = \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times \Pi_3} : \frac{\sum O_M \times C_M}{\sum O_M \times \Pi_M}$$

$$\Delta_v = P_3 - P_M$$

Зміна виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу по підприємству в цілому може відбуватися під впливом трьох факторів:

- цін на реалізовану продукцію;
- виробничої собівартості одиниці продукції кожного виду; обсягу й асортименту реалізованої продукції.

Вплив кожного фактора на рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу можна обчислити за наступними розрахунками:

- зміна обсягу й асортименту реалізованої продукції
 
$$I_a = \frac{\sum O_3 \times C_M}{\sum O_3 \times \Pi_M} : \frac{\sum O_M \times C_M}{\sum O_M \times \Pi_M}; \Delta_a = \frac{\sum O_3 \times C_M}{\sum O_3 \times \Pi_M} - \frac{\sum O_M \times C_M}{\sum O_M \times \Pi_M}$$
- зміна виробничої собівартості реалізованої продукції
 
$$I_c = \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times \Pi_M} : \frac{\sum O_3 \times C_M}{\sum O_3 \times \Pi_M}; \Delta_c = \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times \Pi_M} - \frac{\sum O_3 \times C_M}{\sum O_3 \times \Pi_M}$$
- зміна цін на реалізовану продукцію

$$I_p = \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times Ц_3} : \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times Ц_M}; \Delta p = \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times Ц_3} - \frac{\sum O_3 \times C_3}{\sum O_3 \times Ц_M}$$

Взаємозв'язок між показниками, що характеризують вплив окремих факторів, наступний:

$$I_B = I_a \times I_c \times I_{ц}; \Delta B = \Delta a + \Delta c + \Delta_{ц}$$

Методику аналізу впливу факторів на рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу розглянемо на прикладі даних табл. 14.3.3.

Таблиця 14.3.3

*Аналіз впливу факторів на зміну витрат на 1 грн. чистого доходу за центром відповідальності підприємства*

Показники	Періоди		Показники за даними минулого року у перерахунок на звітні обсяги і асортимент продукції
	минулий	поточний	
1. Виробнича собівартість реалізованої продукції, грн.	141094 $\sum O_M \times C_M$	167403 $\sum O_3 \times C_3$	161177 $\sum O_3 \times C_M$
2. Виручка (чистий дохід) від реалізації продукції, грн.	234708 $\sum O_M \times Ц_M$	276147 $\sum O_3 \times Ц_3$	262311 $\sum O_3 \times Ц_M$
3. Рівень виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу, коп.	60 P <sub>M</sub>	61 P <sub>3</sub>	0,61

За даними табл. 14.3.3 виробничі витрати підприємства на 1 грн. чистого доходу від реалізації продукції становили:

- у минулому році

$$P_M = \frac{141094}{234708} = 0,60.$$

Отже, для одержання 1 грн. чистого доходу підприємство у минулому році витрачало 60 коп.

- у поточному році

$$P_3 = \frac{167403}{276147} = 0,61,$$

тобто для одержання 1 грн. чистого доходу було витрачено 61 коп.

Збільшення виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу у поточному році в порівнянні з минулим роком складає 1 коп. (61-60). Це відхилення обумовлене дією наступних факторів:

- зміною обсягу й асортименту реалізованої продукції у поточному в порівнянні з минулим роком:

$$P_a = \frac{161177 (\sum O_3 \times C_M)}{262311 (\sum O_3 \times Ц_M)} - 0,60 (P_M) = 0,61 - 0,60 = 0,01,$$

тобто виробничі витрати на 1 грн. чистого доходу збільшилися на 1 коп. (це могло мати місце при збільшенні частки реалізованої продукції з більшими витратами в розрахунок на 1 грн. чистого доходу);

- зміною виробничої собівартості реалізованої продукції у

поточному році в порівнянні з минулим роком:

$$P_c = \frac{167403(\sum O_3 \times C_3)}{262311(\sum O_3 \times C_m)} - \frac{161177(\sum O_3 \times C_m)}{262311(\sum O_3 \times C_m)} = 0,64 - 0,61 = 0,03,$$

тобто виробничі витрати на 1 грн. чистого доходу збільшилися на 3 коп. за рахунок зростання виробничої собівартості реалізованої продукції;

- зміною цін на реалізовану продукцію у поточному році в порівнянні з минулим роком:

$$P_{ц} = 0,61 (P_3) - \frac{167403(\sum O_3 \times C_3)}{262311(\sum O_3 \times C_m)} = 0,61 - 0,64 = - 0,03,$$

тобто виробничі витрати на 1 грн. чистого доходу знизилися на 3 коп. за рахунок росту цін на реалізовану продукцію.

Загальне збільшення виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу по підприємству в цілому за рахунок усіх факторів склало 1 коп. (1+3-3).

На величину рівня виробничих витрат на 1 грн. чистого доходу від реалізації окремого виду продукції (товарів, робіт, послуг) впливає два фактори: виробнича собівартість та ціни реалізованої продукції.

Методику аналітичного дослідження рівня витрат на 1 грн. чистого доходу за окремим видом продукції розглянемо на прикладі даних реалізації столів (табл. 14.3.4).

Таблиця 14.3.4

*Аналіз впливу факторів на зміну витрат на 1 грн. чистого доходу на прикладі реалізації столів за центром відповідальності підприємства*

Показники	Періоди		Показники за даними минулого року у перерахунку на звітні обсяги і асортимент продукції
	минулий	поточний	
1. Кількість реалізованих одиниць (шт.)	1000 О <sub>м1</sub>	800 О <sub>з1</sub>	800 О <sub>з1</sub>
2. Виробнича собівартість одиниці продукції, грн.	90,25 С <sub>м1</sub>	101,76 С <sub>з1</sub>	90,25 С <sub>м1</sub>
3. Ціна реалізації одиниці продукції, грн.	156,24 Ц <sub>м1</sub>	164,19 Ц <sub>з1</sub>	156,24 Ц <sub>м1</sub>
4. Виробнича собівартість реалізованої продукції, грн.	90250 О <sub>м1</sub> x С <sub>м1</sub>	81408 О <sub>з1</sub> x С <sub>з1</sub>	72200 О <sub>з1</sub> x С <sub>м1</sub>
5. Виручка (чистий дохід) від реалізації продукції, грн.	156240 О <sub>м1</sub> x Ц <sub>м1</sub>	131352 О <sub>з1</sub> x Ц <sub>з1</sub>	124992 О <sub>з1</sub> x Ц <sub>м1</sub>

1. Рівень виробничих витрат собівартості реалізованих столів на 1 грн. чистого доходу у минулому році становив 58 коп. (90,25 : 156,24) і відповідно у звітному – 62 коп. (101,76 : 164,19), тобто збільшився на 4 коп.

2. Визначимо, які б витрати понесло підприємство на 1 грн. чистого доходу від реалізації столів, за умови, що виробничі витрати не змінювались (умовний рівень витрат) – 55,0 коп. (90,25 : 164,19).

3. Щоб визначити вплив на зміну рівня витрат на 1 грн. чистого доходу цін необхідно порівняти умовний рівень витрат з рівнем витрат у минулому році:  $55,0 - 58,0 = -3$  коп. Збільшення цін на 7,95 грн. зменшило витрати на 1 грн. чистого доходу від реалізації столів на 3 коп.

4. Якщо рівень витрат звітного року (62 коп.) порівняти з умовним рівнем, то різниця покаже вплив на зміну рівня витрат збільшення собівартості на 11,51 грн. ( $101,76 - 90,25$ ). Збільшення виробничих витрат збільшило рівень витрат на 1 грн. чистого доходу на 7 коп. (62-55).

5. Загальна сума впливу двох факторів – зміна виробничої собівартості та цін – збільшила рівень витрат на 1 грн. чистого доходу на 4 коп. (-3 +7).

Склад витрат вивчають за допомогою двох видів їх класифікації: за економічними елементами та статтями калькуляції. При вивченні витрат за економічними елементами не береться до уваги де і з якою метою використовується той чи інший вид ресурсів, а лише їх економічний зміст. Головним завданням вивчення витрат за економічними елементами є визначення величини витрат живої і минулої праці та співвідношення між ними.

Оскільки класифікація витрат за економічними елементами відображає витрати підприємства, що пов'язані з виробництвом продукції, то її ще називають кошторисом витрат на виробництво. З її допомогою підсумовують витрати підприємств незалежно від номенклатури об'єктів господарської діяльності.

Визначення структури витрат за економічними елементами дає можливість визначити роль окремих елементів у загальних витратах, виявити резерви подальшого їх зниження за рахунок змін у співвідношенні між уречешеною і живою працею, розкрити вплив на зміну витрат продуктивності праці.

Залежно від структури витрат виділяють матеріало-, фондо- і трудомісткі господарюючі суб'єкти (табл. 14.3.5). До матеріаломістких належать суб'єкти господарювання, які переробляють первинну сировину (висока питома вага матеріальних затрат).

Фондомісткі суб'єкти господарювання характеризуються високим рівнем використання основних засобів, що і визначає високу питому вагу амортизацій у витратах підприємства. До трудомістких належать господарюючі суб'єкти, де затрати живої праці досить великі і відповідно висока питома вага оплати праці та відрахувань на соціальні заходи.

Формування витрат за економічними елементами не дозволяє здійснювати аналіз виробничої собівартості одиниці продукції, особливо тоді, коли виготовляється два і більше видів продукції, оскільки кожний елемент витрат, хоч і однорідний за економічною суттю, проте неоднорідний з боку відношення витрат виробництва до конкретних об'єктів господарської діяльності.

Таблиця 14.3.5

## Аналіз структури витрат за елементами центру відповідальності підприємства

Елементи витрат	Минулий період			Поточний період			Відхилення			
	всього		на 1 тис. чистого доходу, грн.	всього		на 1 тис. чистого доходу, грн.	+, -		%	пунктів в структурі
	тис. грн.	%		тис. грн.	%		всього, тис. грн.	на 1 тис. грн. чистого доходу		
Матеріальні затрати	54763	81,37	662	75949	82,54	668	+21186	+6	+38,69	+1,17
Вартість робочої сили, в т.ч.	6273	9,32	76	9559	10,39	85	3286	9	52,38	1,07
• витрати на оплату праці	4719	7,01	57	7060	7,67	62	+2341	+5	+49,61	+0,66
• відрахування на соціальні заходи	1554	2,31	19	2499	2,72	23	+945	+4	+60,81	+0,41
Амортизація	1742	2,59	21	2966	3,22	25	+1224	+4	+70,26	+0,63
Інші операційні витрати	4524	6,72	55	3543	3,85	32	-981	-23	-21,68	-2,87
Разом	67302	100,0	814	92017	100,0	810	+24715	-4	+36,72	0

Так, елемент “Витрати на оплату праці” наприклад, відображає витрати на оплату праці як працівників, які безпосередньо зайняті виконанням основних технологічних операцій, так і тих, які зайняті обслуговуванням виробництва. І якщо оплату праці легко розділити між окремими видами продукції, знаючи трудомісткість продукції і поопераційні розцінки, то відносно інших це зробити неможливо, а адміністративні витрати та витрати на збут, які теж включають витрати на оплату праці, взагалі не формують виробничу собівартість.

Для внутрішньовиробничого планування і виявлення резервів зниження собівартості необхідно знати не лише загальну суму витрат підприємства за певним економічним елементом, а й величину витрат залежно від місця їх виникнення і конкретної форми виробничого використання; знати, яка частина витрат припадає на основне і допоміжне виробництво, на управління. Одержати такі данні за допомогою поелементної класифікації неможливо. Цьому завданню відповідає групування витрат за статтями калькуляції.

Суть цієї класифікації полягає в тому, що всі витрати групуються за ознакою спільності їх виробничого призначення.

На підприємствах різних видів економічної діяльності використовується різна за своїм складом номенклатура калькуляційних статей, що зумовлено особливостями формування у них виробничої собівартості.

Структура собівартості продукції за статтями калькуляції відображає співвідношення витрат у виробничій собівартості: що витрачено, куди витрачено і на які цілі спрямовані кошти. Вона дозволяє виділити витрати кожного цеху чи підрозділу підприємства (як у сфері виробництва, так і управління підприємством та збуту продукції), що є необхідною умовою ведення госпрозрахунку.

Рівень витрат формується під впливом різних статей витрат. До числа найважливіших відносять ті статті витрат, які мають найбільшу питому вагу в загальній сумі виробничої собівартості продукції та інших витрат підприємства (табл. 14.3.6).

За характером витрати можна об'єднати в три основні групи. В першу групу – вартість спожитих у процесі виробництва предметів праці (сировина, основні матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо і енергія тощо). В другу – затрати на оплату праці. В третю – витрати, що пов'язані з використанням основних засобів. Відповідно з цим аналіз витрат можна проводити в розрізі основних економічних елементів витрат (табл. 14.3.7), виявляючи: 1) співвідношення продуктивності і оплати праці; 2) економію виробничих запасів, яка приводить до підвищення матеріаловіддачі і зниження частки витрат виробничих запасів у загальній сумі витрат; 3) раціональне використання основних засобів, що приводить, як правило, не лише до підвищення фондівіддачі, а й до зниження частки амортизації у загальній сумі витрат.



Таблиця 14.3.6

## Аналіз структури витрат за статтями центру відповідальності підприємства

Статті витрат	Минулий період			Поточний період			Відхилення			
	всього		на 1 т продукції, грн.	всього		на 1 т продукції, грн.	+, -		%	пунктів в структурі
	тис. грн.	%		тис. грн.	%		всього, тис. грн.	на 1 т продукції, грн.		
Сировина	43810	65,1	668,0	60759	66,3	725,4	+16949	+57,4	+38,4	+1,2
Купівельні матеріали, роботи і послуги	4476	6,7	68,3	14127	15,4	168,6	+9651	+100,3	+2,2 п.	+8,7
Паливо	6477	9,6	98,7	1063	1,2	12,7	-5414	-86,0	-83,5	-8,4
Енергія	1086	1,6	16,6	638	0,7	7,6	-448	-9	-41,2	-0,9
Основна заробітна плата	3304	4,9	50,4	4942	5,3	59,1	+1638	+8,7	+49,6	+0,4
Додатково заробітна плата	1415	2,1	21,6	2118	2,4	25,3	+703	+3,7	+49,7	+0,3
Відрахування на соціальні заходи	1554	2,3	23,7	2499	2,3	29,9	+945	+6,2	+60,9	0
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	696	1,0	10,6	1335	1,5	15,9	+639	+5,3	+91,8	+0,5
Загальновиробничі витрати	1045	1,6	15,8	1631	1,8	19,5	+587	+3,7	+56,2	+0,2
Втрати від браку	906	1,4	13,8	1417	1,5	16,9	+511	+3,1	+56,4	+0,1
Інші виробничі витрати	2533	3,7	38,5	1487	1,6	17,8	-1046	-20,6	-41,3	-2,1
Разом виробничих витрат	67302	100,0	1026,0	92017	100,0	1098,0	+24715	72,0	+36,7	0
Обсяг виготовленої продукції, т.	65573	x	x	83750	x	x	+18177	x	27,7	x

Таблиця 14.3.7

*Аналіз впливу факторів за окремими статтями витрат  
в розрахунку на 1 т продукції*

Показники	Періоди		Відхиленн я	
	минулий	поточний	+, -	%
1. Сировина:				
• питоми витрати сировини на одиницю продукції, кг	968	1007	+39	4,03
• ціна за 1 кг сировини, грн.	0,69	0,72	+0,03	0,04
• вартість сировини на одиницю продукції, грн.	667,92	725,04	+57,12	8,55
2. Оплата праці:				
• трудомісткість продукції, л/год	22,86	21,89	-0,97	4,24
• середня оплата праці на одиницю робочого часу, грн./л-год.	3,15	3,86	+0,71	22,54
• витрати на оплату праці, грн.	72,01	84,50	+12,49	17,35
3. Амортизація:				
• середня вартість основних засобів, грн.	70,67	93,53	+22,86	32,35
• середня норма амортизації на 1 грн. вартості основних засобів, грн.	0,15	0,17	+0,02	13,33
• сума амортизації, грн.	10,60	15,90	+5,30	50,00

Витрати підприємства на виробничі запаси, що пов'язані з виготовленням одиниці продукції, можна розглядати як суму добутоків кількості витрачених на виробництво одиниці продукції матеріалів (питомих витрат) і витрат підприємства (цін) на одиницю витраченого матеріалу. Відзначимо, що витрати підприємства на одиницю матеріалу включають їх купівельну ціну і транспортно-заготівельні витрати (витрати на доставку: навантаження, розвантаження і збереження).

При аналізі динаміки витрат за статтею "Сировина" розраховують індекс її питомих витрат та індекс цін. Індекс питомих витрат сировини відбиває ступінь впливу на величину собівартості зміни фактичних витрат сировини на одиницю продукції, а індекс цін відбиває ступінь впливу зміни цін. Ці індекси обчислюють за такими формулами:

$$I_{п.в.} = \frac{K3 \times ЦМ}{KM \times ЦМ}, \quad I_{цін} = \frac{K3 \times ЦЗ}{K3 \times ЦМ},$$

де KM і K3 – витрати сировини, матеріалів та інших виробничих запасів на одиницю продукції відповідно у минулому і звітному періодах у натуральному виразі; ЦМ, ЦЗ – ціна одиниці сировини, матеріалів та інших виробничих запасів відповідно у минулому і звітному періодах.

Визначимо індекс питомих витрат сировини:

$$I_{п.в.} = \frac{1007 \times 0,69}{968 \times 0,69} = \frac{694,83}{667,92} = 1,040, \text{ або } 104,0 \%$$

Отже, при однакових цінах величина витрат на сировину за рахунок збільшення її питомих витрат збільшилась на 4,0 % (104,0 – 100,0).

Індекс цін на сировину становить:

$$I_{\text{цін}} = \frac{1007 \times 0,72}{1007 \times 0,69} = \frac{725,04}{695} = 1,044, \text{ або } 104,4 \%$$

Внаслідок зміни цін витрати на матеріали зросли на 4,4 % (104,4 – 100,0).

В результаті сукупного впливу двох факторів – збільшення питомих витрат сировини і підвищення цін – витрати на сировину в розрахунку на одиницю продукції зросли на 8,6 %.

$$I_3 = \frac{1007 \times 0,72}{1007 \times 0,69} = \frac{725,04}{667,92} = 1,086, \text{ або } 108,6 \%$$

Для підтвердження правильності розрахунків перевіримо співвідношення обчислених індексів:

$$1,040 \times 1,044 = 1,086.$$

Абсолютна сума перевитрат від підвищення витрат на сировину становила 57,12 грн. (725,04 – 667,92), в тому числі за рахунок збільшення питомих витрат сировини одержано перевитрату в сумі 26,91 грн. (694,83–667,92), а за рахунок підвищення цін витрати на сировину збільшилися на 30,21 грн. (725,04–694,83).

Крім матеріальних витрат на величину собівартості мають певний вплив витрати на оплату праці.

Сума витрат на оплату праці залежить від кількості затраченої праці на одиницю продукції і середньої заробітної плати за одиницю робочого часу.

Вплив їх можна визначити за допомогою таких індексів:

$$I_T = \frac{T_3 \times OM}{T_M \times OM}; \quad I_3 = \frac{T_3 \times O_3}{T_3 \times O_M}$$

Перший індекс відображає вплив зміни трудомісткості (продуктивності праці), другий – вплив зміни середньої заробітної плати.

За даними табл. 14.3.7 витрати на основну і додаткову оплату праці працівників становили у минулому періоді 72,01 грн., у звітному – 84,50 грн., а трудомісткість продукції відповідно – 22,86 л/год у минулому році та 21,89 л/год у звітному.

Звідси індекс витрат на оплату праці:

$$I_3 = \frac{84,50}{72,01} = 1,174, \text{ або } 117,4 \%$$

Отже, витрати на оплату праці у звітному періоді збільшились порівняно з минулим на 17,4 %, перевитрата по заробітній платі становила 12,49 грн. (84,50–72,01).

Вплив факторів:

а) зміна трудомісткості:

$$I_T = \frac{21,89 \times 3,15}{22,86 \times 3,15} = \frac{68,95}{72,01} = 0,957, \text{ або } 95,7 \%$$

Отже, витрати на оплату праці під впливом зміни трудомісткості знизились на 4,3 %, тобто продуктивність праці зросла на (1 : 0,957 = 1,045) 4,5 % внаслідок чого одержано економію витрат на оплату праці в сумі 3,06 грн. (68,95–72,01).

б) зміна середньої оплати праці одного працівника:

$$I_3 = \frac{21,89 \times 3,86}{21,89 \times 3,15} = \frac{84,50}{68,95} = 1,226, \text{ або } 122,6 \%$$

Таким чином, середня оплата праці зросла на 22,6 %, що зумовило збільшення витрат на оплату праці на 15,55 грн. (84,50-68,95).

Крім матеріальних і трудових витрат значне місце у формуванні рівня собівартості продукції посідають витрати, що пов'язані з раціональним використанням основних засобів. Участь основних засобів у формуванні собівартості продукції виражається у формі амортизаційних відрахувань.

Сума амортизації залежить від середньої вартості основних засобів, які використовуються в процесі виготовлення продукції і середньої норми амортизації.

Вплив цих факторів можна визначити за допомогою таких індексів:

$$I_B = \frac{B_3 \times H_M}{B_M \times H_M}; \quad I_H = \frac{B_3 \times H_3}{B_3 \times H_M}$$

Перший індекс показує вплив зміни вартості основних засобів на суму амортизації, другий – вплив зміни норми амортизації.

Вплив факторів:

а) зміна вартості основних засобів:

$$I_B = \frac{93,53 \times 0,15}{70,67 \times 0,15} = \frac{14,03}{10,60} = 1,324, \text{ або } 132,4 \%$$

Отже, витрати на амортизацію під впливом зміни вартості основних засобів збільшились на 32,4 %, внаслідок чого одержано перевитрату витрат на амортизацію в сумі 3,43 грн. (14,03-10,60).

б) зміна норми амортизації:

$$I_H = \frac{93,53 \times 0,17}{93,53 \times 0,15} = \frac{15,90}{14,03} = 1,133, \text{ або } 112,3 \%$$

Таким чином, норма амортизації зросла на 12,3 %, що зумовило збільшення затрат на амортизацію на 1,87 грн. (15,90-14,03).

Звідси індекс витрат на амортизацію:

$$I_3 = \frac{15,9}{10,6} = 1,50, \text{ або } 150,0 \%$$

Отже, витрати на амортизацію у звітному періоді збільшились порівняно з минулим в 1,5 рази, перевитрата по амортизації становила 5,30 грн. (15,90-10,60, або 3,43+1,87).

Зниження собівартості одиниці продукції та витрат на 1 грн. продукції досягається такими заходами:

- 1) збільшенням обсягу виробленої продукції;
- 2) зменшенням витрат у результаті впровадження організаційно-технічних заходів;
- 3) усуненням непродуктивних витрат і невиправданих перевитрат за елементами та калькуляційними статтями витрат.

Економічну модель формування витрат (ВП) та взаємозв'язок між постійними (ПВ), змінними (ЗВ) витратами та обсягами виробленої продукції можна виразити рівнянням:

$$ВП = ПВ + ЗО \times ОГ,$$

де ВП – операційні витрати підприємства (за центрами формування виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, адміністративні та на збут продукції, робіт, послуг); ПВ – постійні витрати (адміністративні, на збут); ЗО – змінні витрати на одиницю продукції в натуральному (грошовому) виразі; ОГ – обсяги господарської діяльності.

Збільшення випуску продукції сприяє зниженню собівартості одиниці продукції (С<sub>о</sub>) за рахунок економії постійних витрат:

$$C_o = \frac{ПВ + ЗО \times ОГ}{ОГ} = \frac{ПВ}{ОГ} + \frac{ЗО \times ОГ}{ОГ} = \frac{ПВ}{ОГ} + ЗО$$

Зменшення витрат завдяки здійсненню організаційно-технічних заходів досягається:

- від зниження матеріальних витрат:

$$E_m = (H_o - H_z) \times K_f \times Ц_f,$$

де Н<sub>о</sub>, Н<sub>з</sub> – норма витрат матеріалів на одиницю продукції в натуральному (грошовому) виразі відповідно до впровадження організаційно-технічних заходів і після впровадження; К<sub>ф</sub> – фактичний обсяг виготовленої продукції (робіт, послуг); Ц<sub>ф</sub> – фактична ціна одиниці матеріалів;

- від зменшення витрат на оплату праці:

$$E_o = (T_o - T_z) \times ТС \times K_f,$$

де Т<sub>о</sub>, Т<sub>з</sub> – трудомісткість виробництва одиниці продукції відповідно до впровадження організаційно-технічних заходів і після впровадження, год.; ТС – середньогодинна тарифна ставка, грн.; К<sub>ф</sub> – фактичний обсяг виготовленої продукції (робіт, послуг);

- за рахунок ефективнішого використання виробничого обладнання:

$$E_z = (A_o - A_z) \times K_f,$$

де А<sub>о</sub>, А<sub>з</sub> – сума амортизації обладнання на одиницю продукції (1 тис. грн. обсягу виробленої продукції) відповідно до впровадження і після впровадження; К<sub>ф</sub> – фактичний обсяг виготовленої продукції (робіт, послуг).

Зниження собівартості продукції досягається також за рахунок усунення:

- перевитрат матеріалів та понадпланових відходів;
- непродуктивних виплат з фонду оплати праці;
- невірних перевитрат і невиробничих витрат у складі загальновиробничих витрат;
- втрат від браку;
- фактів бездіяльності основних засобів.

Загальна сума резерву зниження собівартості продукції завжди буде сумою резерву прибутку.

## **РОЗДІЛ 15. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*15.1. Бухгалтерський облік витрат на формування активів підприємства*

*15.2. Бухгалтерський облік витрат на створення і реалізацію об'єктів у процесі господарської діяльності підприємства*

*15.3. Бухгалтерський облік доходів від реалізації об'єктів діяльності підприємства*

### **15.1. Бухгалтерський облік витрат на формування активів підприємства**

В процесі господарської діяльності активи безперервно і послідовно змінюються. Грошова форма активів підприємства перетворюється в матеріальну, яка при здійсненні технологічного процесу господарської діяльності матеріалізується у готову продукцію або товар для покупців, які відповідно реалізуються, а суб'єкт господарювання через систему розрахунків отримує від покупців виручку і відшкодовує (повністю, частково) витрачені (спожиті) ресурси й формує фінансовий результат.

Активи підприємства в кожний момент господарської діяльності одночасно перебувають в усіх стадіях кругообігу. В той час, коли одна частина активів створює запаси для забезпечення господарської діяльності, інша частина активів надходить у виробництво для формування результатів у вигляді готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг), а третя частина реалізується покупцям і перетворюється через розрахунки в грошові кошти. Одночасне знаходження активів на всіх стадіях забезпечує безперервний процес господарської діяльності і безперебійну роботу підприємства.

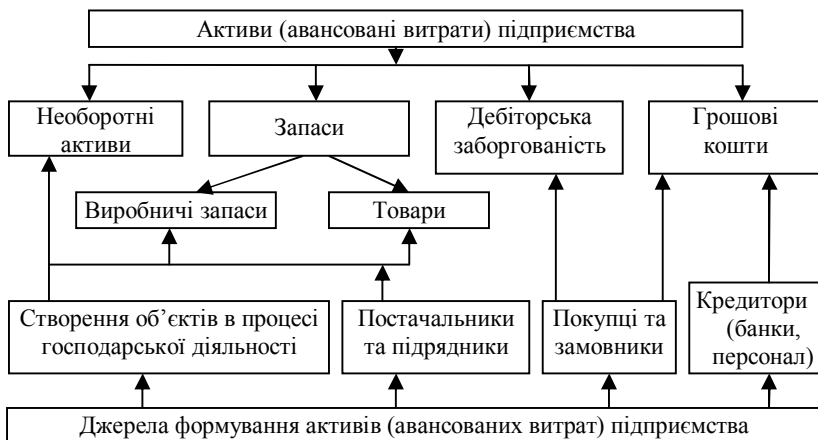
Сутність формування авансованих витрат у активи підприємства наведена на рис. 15.1.1.

Розмір залишків активів, які утворюються кожною їх складовою частиною, має бути оптимальним при забезпеченні безперервної, безперебійної і ритмічної роботи підприємства, у відповідності з його бізнес-планом. За відповідності складу, структури й наявності активів, визначеному технологічному процесу і обсягам господарської діяльності підприємство отримує максимальний прибуток.

$$\text{ААБ} \rightarrow \min, \text{СФР} \rightarrow \max,$$

де ААБ – авансовані активи у господарську діяльність за балансом підприємства (актив балансу); СФР – створений фінансовий результат.

Заниження розміру активів підприємства може створити перебої у господарській діяльності, призвести до зменшення її обсягів та невиконання договорів з покупцями і відповідно погіршення фінансового результату. Надлишок активів призводить до відволікання ресурсів



*Рис. 15.1.1. Модель формування авансованих витрат на активи що забезпечують господарську діяльність підприємства за балансом*

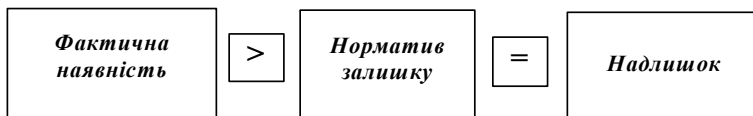
з господарської діяльності, послаблення режиму економії, додаткових витрат на їх зберігання, природних втрат, псування, використання не за призначенням і, відповідно, погіршення фінансового результату.

Необхідний (оптимальний) розмір залишків активів за окремими їх видами для забезпечення найбільш ефективної господарської діяльності визначається шляхом нормування (розрахунку нормативу).

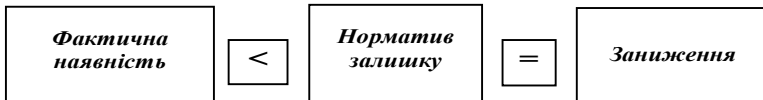
Норматив залишків активів використовується для оцінки їх фактичної наявності на підприємстві (надлишок, заниження) та прийняття рішень щодо ліквідації наднормативних запасів або поповнення залишків до оптимального рівня.

Надлишок чи заниження фактичної наявності активів на підприємстві визначається шляхом порівняння даних їх залишків за обліком (інвентаризацією) з розрахованим нормативом.

Надлишок активів створюється у разі перевищення їх фактичних розмірів над нормативними, необхідними для задоволення постійних потреб господарської діяльності в ресурсах.



Заниження активів означає перевищення їх нормативу над фактичною наявністю, що може бути з вини самого підприємства, постачальників, у результаті зміни умов господарювання та через надзвичайні події.



Кожне підприємство повинно контролювати рівень залишків активів з метою можливого зниження витрат на утримання залучених фінансових ресурсів, необхідних для їх формування та зберігання і захисту в процесі господарської діяльності.

Невиправданий надлишок, а також значне заниження активів створюють ланцюг негативних явищ, що призводить до ускладнень господарської діяльності та погіршення фінансових результатів господарювання.

Але при цьому необхідно вирішити: чи можливо зменшити витрати так, щоб це не відбилося негативно на доходах підприємства; чи можливо скорочення витрат перетворити у збільшення чистого прибутку; чи не нанесуть короткострокові скорочення витрат непоправної шкоди.

Норматив залишків активів на підприємстві за їх певним найменуваннями або у вартісному виразі, на окремий об'єкт господарської діяльності або загальні обсяги на прикладі виробничих запасів визначається за таким розрахунком (табл. 15.1.1).

Таблиця 15.1.1

*Розрахунок нормативного залишку виробничих запасів підприємства*

Показники	Розрахунок нормативного залишку виробничих запасів за певним найменуванням (дошки)			
	на окремий об'єкт господарської діяльності		на загальний обсяг господарської діяльності в асортименті готової продукції, робіт, послуг	
	одиниці виміру	розмір показника	одиниці виміру	розмір показника
1	2	3	4	5
1. Обсяг господарської діяльності	калькуляційних одиниць	6000	тис. грн.	2465,4
2. Норма витрачання певного найменування виробничих запасів	м <sup>3</sup> , на калькуляційну одиницю	0,15	коп, на 1 грн. обсягів господарської діяльності	17,2
3. Середньодобове споживання виробничих запасів (п.1 х п.2 : 365)	м <sup>3</sup>	2,47	грн.	1161,78



Продовження табл. 15.1.1

1	2	3	4	5
4. Норма запасу в днях:				
а) транспортного	–	1	–	1
б) поточного	–	20	–	20
в) резервного (страхового)	–	8	–	8
г) технологічного	–	2	–	2
д) підготовчого	–	1	–	1
Разом	–	32	–	32
5. Норматив виробничих запасів певного найменування, (п.3 х п.4)	м <sup>3</sup>	79	тис. грн.	37,2

Відтак нормативний залишок дощок на підприємстві для забезпечення безперебійної його роботи визначений на окремий об'єкт господарської діяльності в кількості 79 м<sup>3</sup>, а в цілому на загальний асортимент 37,2 тис. грн. За умови, що ціна 1 м<sup>3</sup> дощок 1000 грн. їх кількості складає 37,2 м<sup>3</sup> (37200:1000).

Сукупний норматив залишків виробничих запасів для підприємства визначається підсумовуванням нормативів за кожним їх найменуванням.

Норматив залишків готової продукції визначається як добуток кількості (вартості) одноденного випуску готової продукції на норму її запасу на складі у днях. Норма запасу складається із кількості днів необхідних для підготовки продукції до реалізації та її продажу.

Обсяги готової продукції на складі мають бути оптимальними щодо тривалості нагромадження окремих партій, умов реалізації продукції і порядку її оплати. Визначений норматив залишку запасів періодично коригується підприємством з урахуванням змін обсягів виробничої програми та її асортименту, швидкості обертання запасів, впливу інфляційних процесів на їх ціни. Для корекції розміру нормативу можна застосовувати спрощену методику розрахунку.

Наприклад, норматив залишку виробничих запасів на підприємстві становив – 157 тис. грн. В поточному періоді зростання виробничої програми передбачене в розмірі 5 %, прискорення обертання виробничих запасів на 1 %, за рахунок зміни асортименту господарської діяльності норматив залишку виробничих запасів збільшиться на 2 %, а ріст цін складатиме – 15 %. Виходячи з наведених даних норматив залишку виробничих запасів становитиме:

1. Зростання виробничої програми збільшить норматив залишку виробничих запасів до 164,9 тис. грн. (157 x 105/100).

2. Зміна асортименту об'єктів підприємницької діяльності збільшить норматив до 168,2 тис. грн. (164,9 x 102/100).

3. Ріст цін на виробничі запаси збільшить їх норматив до 194,2 тис. грн (168,9 x 115/100).

4. У зв'язку з прискоренням обертання виробничих запасів на 1 % норматив запасу їх зменшиться до 192,3 тис. грн. (194,2 x 99 / 100).

Активи підприємства, що знаходяться в залишках, весь час поповнюються, змінюються і використовуються, а їх вартість на звітні періоди відображаються в балансі.

$$\text{ЗАП}_n + \text{ПЗА} - \text{ВЗА} = \text{ЗАП}_k$$

де  $\text{ЗАП}_n$  і  $\text{ЗАП}_k$  – залишки активів за балансом підприємства, відповідно, на початок і кінець звітного періоду; ПЗА і ВЗА – відповідно, поповнення і використання залишків активів за звітний період.

Основними джерелами формування активів підприємства є власна господарська діяльність, постачальники та підрядники, покупці та замовники і кредитори. Власна господарська діяльність – це діяльність підприємства в сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Ознаки господарської діяльності: ініціативність; самостійність; творчий і інноваційний характер; систематичність; власний ризик; цільова спрямованість на отримання прибутку; економічна і соціальна відповідальність.

Постачальник – будь-яке підприємство або фізична особа, що постачає товари або надає послуги замовникам.

Постачальник здійснює діяльність відповідно до умов укладеного договору поставки, який є одним з видів договору купівлі-продажу. У відповідності з договором поставки постачальник зобов'язується передати в обумовлений термін чи строки вироблені чи закуплені ним товари покупцю для використання у господарській діяльності.

Підрядник – сторона договору підяду, яка зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням замовника, який зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Замовник – юридична і фізична особа, що звернулася до постачальника із заявою на постачання якого-небудь товару та (або) виконання яких-небудь послуг.

Покупець – замовник виготовлених товарів і послуг та їх отримувач, а також клієнт, який прагне придбати такі товари.

Кредитор – юридична або фізична особа, а також органи доходів і зборів та інші державні органи, які мають підтверджені у встановленому порядку документами вимоги щодо грошових зобов'язань до боржника.

Процес обліку авансованих витрат при формуванні активів за балансом підприємства здійснюється на рахунках 15 "Капітальні інвестиції", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малючі та швидкозношувані предмети", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" і 28 "Товари", 30 "Готівка", 31 "Рахунки в банках", 36

"Розрахунки з покупцями та замовниками" (рис. 15.1.2).

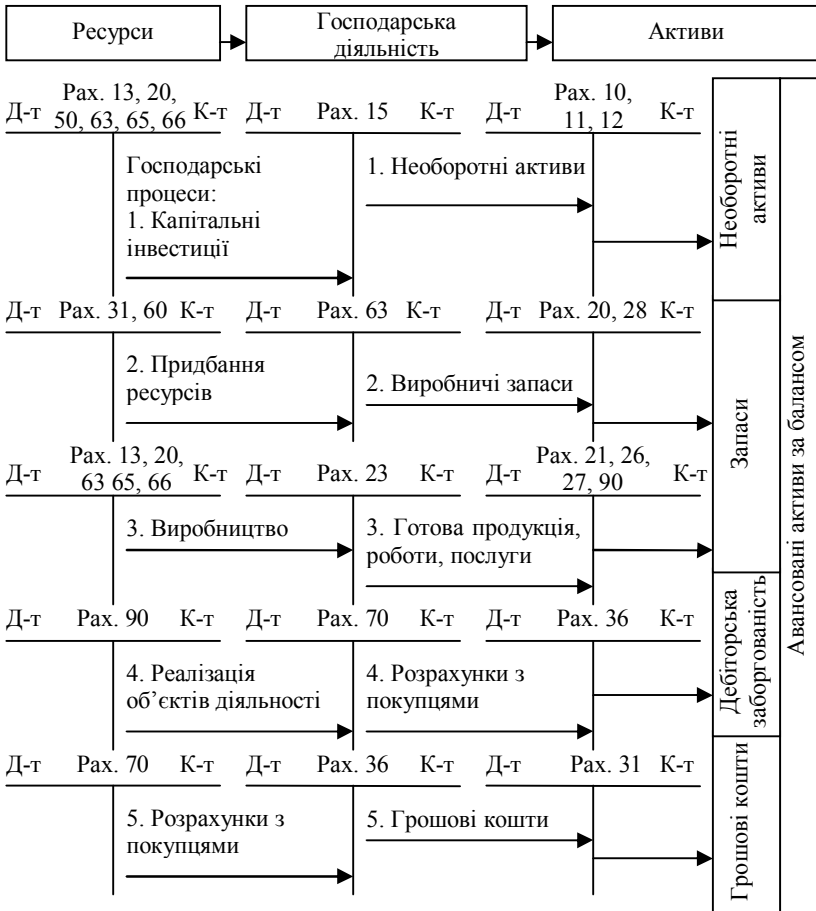


Рис. 15.1.2. Бухгалтерський облік витрат на формування активів підприємства

Більшість матеріальних і нематеріальних необоротних активів надходять на підприємство внаслідок здійснення капітальних інвестицій. Капітальні інвестиції - це сукупність витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За економічним змістом вони являють собою основне джерело простого та розширеного відтворення.

Облік витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів ведуть на рахунку 15 "Капітальні

інвестиції", який має такі субрахунки: 151 "Капітальне будівництво"; 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"; 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"; 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"; 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів".

Серед найважливіших об'єктів необоротних активів, які забезпечують господарську діяльність підприємства, виділяють:

1. Основні засоби – речові необоротні (неспоживчі) об'єкти, що, як передбачається, будуть використовуватися більше 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію (операційного циклу, якщо він довший за рік) для потреб, процесу виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, вартість яких більша величини, яка визначена підприємством для малоцінних необоротних матеріальних активів.

2. Малоцінні необоротні матеріальні активи – об'єкти, строк корисного використання яких більше одного року, але за вартісними ознаками підприємство їх не зарахувало до складу основних засобів.

3. Нематеріальні активи – немонетарні об'єкти, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

4. Довгострокові фінансові інвестиції – це корпоративні права підприємства на частку майна в інших підприємствах.

5. Довгострокові біологічні активи – біологічні активи здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (операційний цикл, якщо він більше 12 місяців) та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

6. Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

7. Необоротні активи та групи вибуття – сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

За дебетом рахунка 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення витрат на придбання або створення матеріальних та

нематеріальних необоротних активів, за кредитом - їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів).

На субрахунку 151 "Капітальне будівництво" здійснюється облік будівельних робіт як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва.

Облік будівництва організують залежно від способу виконання робіт (господарським, підрядним, змішаним).

До будівельних робіт належать: спорудження нових, реконструкція, розширення та модернізація існуючих приміщень, будівництво і обладнання житлових, культурно-побутових будинків і споруд та монтаж використовуваних при цьому будівельних конструкцій; обладнання і спорудження артезіанських свердловин, санітарно-технічних вузлів, водогону, каналізації, основ і фундаментів під опорні конструкції, обладнання тваринницьких приміщень автонапувалками, підвісними і наземними дорогами; будівництво різних споруд для зрошувальних і осушувальних систем.

При підрядному способі увесь комплекс будівельних і монтажних робіт виконують спеціальні будівельно-монтажні організації згідно з договором, укладеним перед початком будівництва між підприємством і підрядником. Підрядник виконує роботи і пред'являє рахунок на повністю виконані роботи, а підприємство оплачує їх. Облік витрат при підрядному способі за об'єктами будівництва веде підрядник, а підприємство-замовник відображає лише загальну вартість виконаних робіт за договірними цінами без деталізації за статтями витрат і здійснює розрахунки за них відповідно до укладених договорів.

Підприємства-замовники відповідно до умов укладеного договору за будівництво можуть перераховувати підряднику аванс, суму якого зараховують на дебет субрахунку 371 "Розрахунки за виданими авансами" з кредиту рахунків грошових коштів. Наступні розрахунки за виконані роботи здійснюють з урахуванням раніше перерахованого авансу. Цю господарську операцію показують за дебетом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" та кредитом рахунку 371 "Розрахунки за виданими авансами". Решту суми заборгованості за виконані роботи погашають додатково.

При господарському способі будівництва підприємства виконують усі будівельно-монтажні роботи своїми силами, виділяють для цього власні ресурси.

Особливістю обліку витрат на будівельно-монтажні роботи, які виконуються господарським способом, є те, що їх обліковують на підприємстві за статтями витрат та кожним об'єктом. Аналітичний облік ведуть за такими статтями: матеріали; заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів;

інші витрати.

Витрати на придбання машин і обладнання, яке не вимагає і вимагає монтажу, обліковують на окремих аналітичних рахунках субрахунка 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів". Вартість придбаних основних засобів складається з їх купівельної вартості згідно з рахунками постачальників, витрат на транспортування, консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги, встановлення, монтаж та налагодження, послуги спеціалізованих підприємств та фахівців (інженерів, юристів та інших) і становить їх історичну (первісну) вартість.

Аналітичний облік витрат на придбання основних засобів ведуть за видами або групами придбаних об'єктів, а в середині груп - за марками машин за такими статтями: купівельна вартість техніки або обладнання; транспортні витрати; інші витрати (на обкатування машин, вартість палива при доставці машин своїм ходом, оплата праці за доставку і монтаж техніки, оплата послуг спеціалізованих підприємств). Ці операції відображають за дебетом субрахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" у кореспонденції з кредитом рахунків: 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – на купівельну вартість машин і обладнання (включаючи вартість запасних частин, запасних шин та інструментів); 68 "Розрахунки за іншими операціями" – на вартість послуг сторонніх організацій; 23 "Виробництво" - на вартість послуг власного транспорту; 20 "Виробничі запаси" - на вартість палива, використаного на обкатку і перегін машин; 66 "Розрахунки з оплати праці" – на суми нарахованої оплати праці працівникам, зайнятим на доставці, складанні і обкатці машин; 37 "Розрахунки з різними дебіторами" – на суми витрат, здійснених підзвітними особами при транспортуванні об'єктів основних засобів до підприємства.

Придбання машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю оприбутковують за фактичними витратами відповідно - на дебеті субрахунків 104 "Машини та обладнання", 105 "Транспортні засоби", 106 "Інструменти, прилади та інвентар" і кредиті субрахунка 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів".

Обладнання, яке потребує монтажу, тобто яке може бути введене в експлуатацію лише після збирання його частин і прикріплення до фундаменту чи опор, підлоги та інших несучих конструкцій будівель і споруд, оприбутковують спочатку на субрахунок 205 "Будівельні матеріали". При передаванні у монтаж його вартість відносять на субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів", де обліковують всі витрати, пов'язані з монтажем: оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріали; послуги автотранспорту та інші витрати.

Основні засоби підприємства можуть виготовляти у власних майстернях. При цьому витрати, пов'язані з їх виготовленням, попередньо обліковують за дебетом рахунка 23 "Виробництво", субрахунок "Виготовлення основних засобів", а по закінченні робіт їх списують в

дебет субрахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів".

На субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" відображаються витрати підприємства на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" (бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату).

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується субрахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів".

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій).

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- ✓ витрати на дослідження;
- ✓ витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- ✓ витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- ✓ витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини;
- ✓ витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Витрати на формування основного стада складають особливу групу капітальних вкладень у сільськогосподарських підприємствах. Їх обліковують на субрахунку 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів", всередині якого відкривають окремі аналітичні рахунки за видами тварин: "Велика рогата худоба", "Свині", "Вівці". Формування основного стада може здійснюватись як за рахунок молодняку, вирощеного в своєму господарстві, так і за рахунок придбаної продуктивної і робочої худоби. До витрат на формування основного стада належать вартість молодняку худоби, вирощеного в своєму господарстві, яка складається з його балансової вартості на початок року; витрати на

вищування молодяку протягом поточного року до переведення в основне стадо; суми, оплачені за рахунками-фактурами постачальника за придбані дорослі тварини; витрати на транспортування тварин до господарства.

Після визначення вартості тварин, яких переводять до основного стада, дебетують субрахунок 155 "Придбання (вищування) довгострокових біологічних активів" і кредитують рахунок 21 "Поточні біологічні активи". На окремих аналітичних рахунках рахунка 155 "Придбання (вищування) довгострокових біологічних активів" визначається первісна або справедлива вартість. Переведений молодяк до основного стада оприбутковують до складу довгострокових біологічних активів тваринництва на дебет субрахунка 163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" або 164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" з кредиту субрахунка 155 "Придбання (вищування) довгострокових біологічних активів".

При формуванні основного стада за рахунок придбаної дорослої продуктивної і робочої худоби до його витрат включають вартість худоби і витрати на доставку її в господарство. За цією ж вартістю тварин зараховують в основне стадо. При цьому дебетують субрахунок 155 "Придбання (вищування) довгострокових біологічних активів" і кредитують такі рахунки: 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – на купівельну вартість придбаних тварин для поповнення основного стада; 20 "Виробничі запаси" – на вартість витрачених кормів у дорозі; 23 "Виробництво" – на вартість послуг власного автотранспорту при перевезенні тварин; 66 "Розрахунки з оплати праці" – на суму оплати праці, нарахованої працівникам, зайнятим на доставці худоби в господарство; 37 "Розрахунки з різними дебіторами" – на суму витрат підзвітних сум. Після відображення всіх витрат, пов'язаних з придбанням худоби для формування основного стада, тварин оприбутковують до складу основних засобів бухгалтерським записом: дебет субрахунка 163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" або 164 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" і кредит субрахунка 155 "Придбання (вищування) довгострокових біологічних активів".

Окрему групу капітальних інвестицій на сільськогосподарських підприємствах становлять. Витрати на закладання і вищування багаторічних насаджень

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать багаторічні насадження:

- плодово-ягідні насадження усіх видів (дерева та чагарники);
- озеленювачі та декоративні насадження на вулицях, площах, у парках, скверах, на території підприємства і в дворах житлових будинків; живоплоти;



- снігозахисні та полезахисні смуги; яро-балкові насадження; інші штучні багаторічні насадження. До основних видів плодоносних плодово-ягідних та виноградних багаторічних насаджень належать:

- плодови насадження зерняткові (яблуня, груша, айва); плодови насадження кісточкові (слива, вишня, абрикос тощо); плодови насадження горіхоплідні (волоський горіх, фундук, мигдаль тощо);

- ягідні насадження (суниця, полуниця, смородина, агрус, чорноплідна горобина тощо);

- виноградні насадження;

- плантації хмелю.

До початку плодоношення молоді насадження відносяться до незрілих довгострокових біологічних активів.

Переведення незрілих довгострокових біологічних активів (субрахунки 165 "Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за справедливою вартістю" і 166 "Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за первісною вартістю") до групи зрілих довгострокових біологічних активів (субрахунки 161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" і 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю") здійснюється в такі терміни:

- яблуня, груша (підщепа сильноросла, крона кругла) - 7-8 років;

- яблуня, груша (підщепа сильноросла, крона кругла або плоска) - 5 років;

- вишня, персик - 5 років;

- слива, черешня, абрикос - 6 років;

- горіх волоський - 8 років; суниця - 2 роки; малина - 3 роки;

- смородина, агрус, виноград - 4 роки.

Облік витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень ведуть за дебетом рахунка 15 "Капітальні інвестиції" відповідного субрахунка "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів", в кореспонденції з кредитом 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення", 203 "Паливо", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" - на вартість саджанців, добрив і засобів захисту рослин, палива, малоцінних та швидкозношуваних предметів, терміном експлуатації до одного року, витрачених на закладання і догляд за багаторічними насадженнями; 661 "Розрахунки за заробітною платою", 65 "Розрахунки за страхуванням" - на суму нарахованої оплати праці працівникам, зайнятим на закладанні і вирощуванні насаджень і відрахувань на соціальні заходи; 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" - на вартість виконаних робіт і послуг сторонніх організацій щодо вирощування молодих насаджень; відповідних субрахунків рахунка 23 "Виробництво" - на вартість послуг власних допоміжних виробництв.

По закінченню робіт, пов'язаних з закладанням і вирощуванням

багаторічних насаджень їх оприбутковують до складу незрілих довгострокових біологічних активів. При цьому дебетуються субрахунки 165 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю" або 166 "Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю" і кредитується субрахунок 155 "Придбання (виросування) довгострокових біологічних активів".

Необхідною умовою підтримання господарської діяльності підприємства на певному рівні є постійна наявність частини активів в оборотній матеріальній формі виробничих запасів на рахунках 20 "Виробничі запаси", 21 "Поточні біологічні активи" і 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", готової продукції рахунки 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" і товарів – рахунок 28 "Товари".

До виробничих запасів відноситься також незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.

Первісною вартістю виробничих запасів і товарів, що придбані за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачується за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю виробничих запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається виробнича собівартість їх виробництва.

Готова продукція – це актив, незалежно від форми існування, виробництво якого завершено, відповідає технічним умовам виробництва, і вимогам замовника, призначені для споживання, як для потреб виробника так і для потреб зовнішнього ринку. Вартісна оцінка витрат на готову продукцію дорівнює сумі всіх прямих витрат на виробництво, змінних загальногосподарських витрат та частини постійних загальногосподарських витрат.

Використані для продажу покупцям активи як товари забезпечують:

- формування доходів підприємства через визнання дебіторської

заборгованості покупцями в процесі реалізації об'єктів діяльності за умови здійснення розрахунків у майбутньому;

$$\text{ДП} + \text{ДЗ} - \text{ГД} = \text{ДК},$$

де ДП і ДК – дебіторська заборгованість, відповідно на початок і кінець звітного періоду; ДЗ – дебіторська заборгованість за реалізовані об'єкти діяльності у звітному періоді; ГД – грошові кошти, одержані від дебіторів;

• надходження і витрачання грошових коштів в процесі господарської діяльності;

$$\text{ГП} + \text{НГ} - \text{ВГ} = \text{ГК},$$

де ГП і ГК – залишок грошових коштів, відповідно, на початок і кінець звітного періоду; НГ і ВГ – відповідно, надходження і витрачання грошових коштів.

Готова продукція, вартість виконаних робіт та наданих послуг, товари, дебіторська заборгованість і грошові кошти, як елементи активів, формують витрати, які забезпечують підприємству їх повернення через одержані доходи від покупців за реалізовані створені об'єкти діяльності.

Авансовані витрати в залишки активів за балансом підприємства розподіляються за різними класифікаційними ознаками:

• виробничі – формують господарський потенціал за об'єктами основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій та виробничих запасів. Вони визначають розмір підприємства, спрямовані на отримання прибутку, їх приріст забезпечує збільшення обсягів господарської діяльності і навпаки;

• товарні (готова продукція, товари) – забезпечують надходження грошових коштів для господарської діяльності підприємства;

• розрахунково-грошові (дебіторська заборгованість, кошти в розрахунках, гроші) – забезпечують видатки підприємства пов'язані з господарською діяльністю;

• невиробничі – об'єкти, які безпосередньо не беруть участі у процесі створення об'єктів господарської діяльності, і призначені для задоволення соціально-побутових потреб персоналу підприємства;

• орендовані на умовах операційної оренди (лізингу) – необоротні активи використовуються підприємством, а обліковуються на балансі орендодавця і позабалансових рахунках підприємства;

• орендовані на умовах фінансової оренди (лізингу) необоротні активи – знаходяться на балансі підприємства з передачею всіх ризиків та винагород пов'язаних з правом користування та володіння об'єктами;

• передані необоротні активи орендарю на умовах операційної оренди – обліковуються на балансі підприємства, а використовуються орендарем за винагороду і знаходяться на його позабалансових рахунках;

• передані необоротні активи орендарю на умовах фінансової оренди – обліковуються на його балансі з правом користування та володіння;

- на відповідальному зберіганні – тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління;

- передані на відповідальне зберігання – активи є його власністю, але тимчасово не знаходяться на підприємстві;

- засвідчені документом (деривативом) на продаж або придбання у майбутньому без відображення їх в балансі;

- непередбачені (потенційні) – активи щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків.

- оформлені договорами застави, поруки, гарантії, притримання. В силу застави кредитор (заставодержатель) має право у разі невиконання підприємством (заставадавцем) зобов'язання, забезпеченого заставою, одержати задоволення за рахунок заставлених активів. Підприємство, як поручитель і гарант, відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником. Кредитор, який володіє річчю, що підлягає передачі підприємству, у разі невиконання ним у строк зобов'язання щодо оплати цієї речі, або відшкодування кредитором пов'язаних з нею витрат та інших збитків має право притримати її у себе до виконання підприємством зобов'язання;

- оформлені як гарантія та забезпечення щодо виконання зобов'язань і платежів перед підприємством;

- списані для спостереження за можливістю їх стягнення у випадках зміни майнового становища боржника підприємства.

- на консервації – активи, щодо яких здійснюється комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (не більш як три роки) зберігання основних засобів у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства формування його майна повинно носити цілеспрямований характер.

Основною метою формування активів підприємства є виявлення та задоволення потреби в окремих їх видах для забезпечення технологічного процесу, а також оптимізації складу щодо забезпечення умов ефективної господарської діяльності. При формуванні активів підприємства необхідно враховувати:

1. Перспективи розвитку діяльності підприємства та можливі зміни щодо його об'єктів. Тому сформовані активи підприємства повинні мати певний резервний потенціал, який би забезпечував можливості приросту обсягів господарювання та зміни об'єктів діяльності в майбутньому періоді.

2. Забезпечення оптимального співвідношення обсягів та структури активів, обсягів та структури об'єктів господарської діяльності. Таке співвідношення повинно забезпечуватись через розробку бізнес-плану

щодо визначення потреби в окремих видах активів.

3. Ефективність використання активів, що характеризує зв'язок між їх кількістю (вартістю) і обсягом отриманого чистого доходу або створеної доданої вартості у результаті використання об'єктів майна. Збільшення обсягів господарювання при даному обсязі активів означає підвищення ефективності їх використання. І навпаки, зменшення обсягів чистого доходу, який одержують із даної величини залучених активів, свідчить про зменшення ефективності їх використання.

Ефективне використання активів передбачає досягнення: а) повної зайнятості активів; б) повного обсягу об'єктів господарської діяльності.

Повна зайнятість означає використання усіх наявних для господарювання активів. У підприємства не повинно бути активів, які не використовуються.

Однак використання усіх наявних активів не гарантує певного рівня ефективності. Слід ще забезпечити повний обсяг господарської діяльності, що означає використання активів так, щоб вони найповніше задовольняли потреби. Якщо підприємство не досягло повного обсягу господарювання, то кажуть, що активи недовикористовуються. Повний обсяг господарювання формується за наявності двох видів ефективності – розподільної та виробничої.

Розподільна ефективність означає, що активи залучають до виробництва саме тих об'єктів господарювання, які найбажаніші й найпотрібніші для підприємства. Повний обсяг виробництва передбачає досягнення виробничої ефективності, тобто використання найсучаснішої технології, яка забезпечує максимальну віддачу від активів та виробництва об'єктів господарювання з найнижчими витратами.

## **15.2. Бухгалтерський облік витрат на створення і реалізацію об'єктів у процесі господарської діяльності підприємства**

Процес створення об'єктів діяльності являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання ресурсів, а з іншого - джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг) та доходу підприємства. Основною метою обліку витрат в процесі господарської діяльності є їх своєчасне, повне, вірогідне відображення щодо фактичного розміру і складу, контроль за використанням усіх видів виробничих ресурсів та визначення обсягів створених об'єктів діяльності (продукції, робіт, послуг, товарів) у натуральних та грошових вимірниках.

Інформація, яка надається обліком щодо витрат, орієнтована на задоволення потреб стратегічного та поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому та окремих об'єктів господарювання.

Відображуючи операції, які здійснює підприємство, в бухгалтерському обліку накопичуються дані про витрати, що дає змогу оцінювати результати діяльності.

Сутність формування витрат на створення і реалізацію об'єктів в процесі господарської діяльності підприємства наведена на рис. 15.2.1.

Витрати на створення і реалізацію об'єктів діяльності підприємства знаходять своє відображення на рахунках 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 95 "Фінансові витрати", 96 "Втрати від участі в капіталі", 97 "Інші витрати", 98 "Податок на прибуток", де узагальнюється інформація про витрати підприємства (рис. 15.2.2).

Для узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві використовується рахунок 24 "Брак у виробництві". Деякі витрати, частково пов'язані з виробничою діяльністю, обліковуються також на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". На цьому рахунку узагальнюється інформація про витрати, що здійснено в звітному році, але які підлягають віднесенню до витрат майбутніх періодів.

Деталізація даних про витрати та об'єкти діяльності підприємства здійснюється в розрізі цілої системи субрахунків та об'єктів аналітичного обліку, які відкриваються до названих синтетичних рахунків.

Аналітичний облік за кожним із субрахунків ведеться у розрізі господарських підрозділів, центрів відповідальності, прикладення витрат чи відповідальності за окремими видами об'єктів щодо видів виробництв, переділами, партіями і за статтями витрат.

Для організації обліку витрат на створення і реалізацію об'єктів в процесі господарської діяльності підприємства допускається 4 варіанти.

1. Перший варіант – суб'єкти малого підприємництва можуть накопичувати інформацію про витрати в системі спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку.

Загальну схему відображення господарських операцій за скороченим переліком рахунків наведено на рисунку 15.2.3.

Така організація обліку передбачає, що витрати щомісячно списують з кредиту рахунків використаних ресурсів на дебет рахунку 23 "Виробництво" і 91 "Загальновиробничі витрати", а з кредиту цих рахунків формують виробничу собівартість одержаної продукції (робіт, послуг). Решту ж витрат, пов'язаних з іншою діяльністю, списують через рахунок 96 "Інші витрати" безпосередньо в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

2. Другий варіант – витрати формуються з використанням тільки рахунків класу 9 "Витрати діяльності". Загальну схему обліку витрат з використанням тільки рахунків 9-го класу наведено на рисунку 15.2.4.

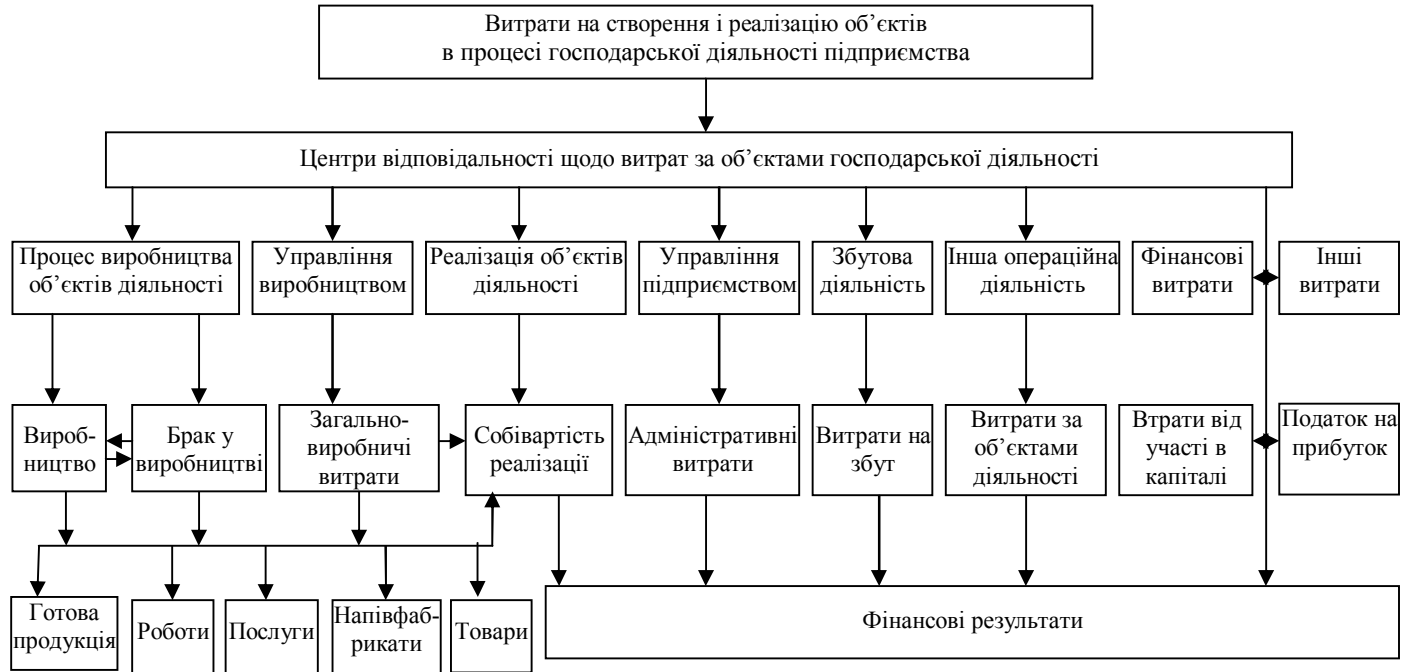


Рис. 15.2.1. Модель формування витрат на створення і реалізацію об'єктів діяльності підприємства

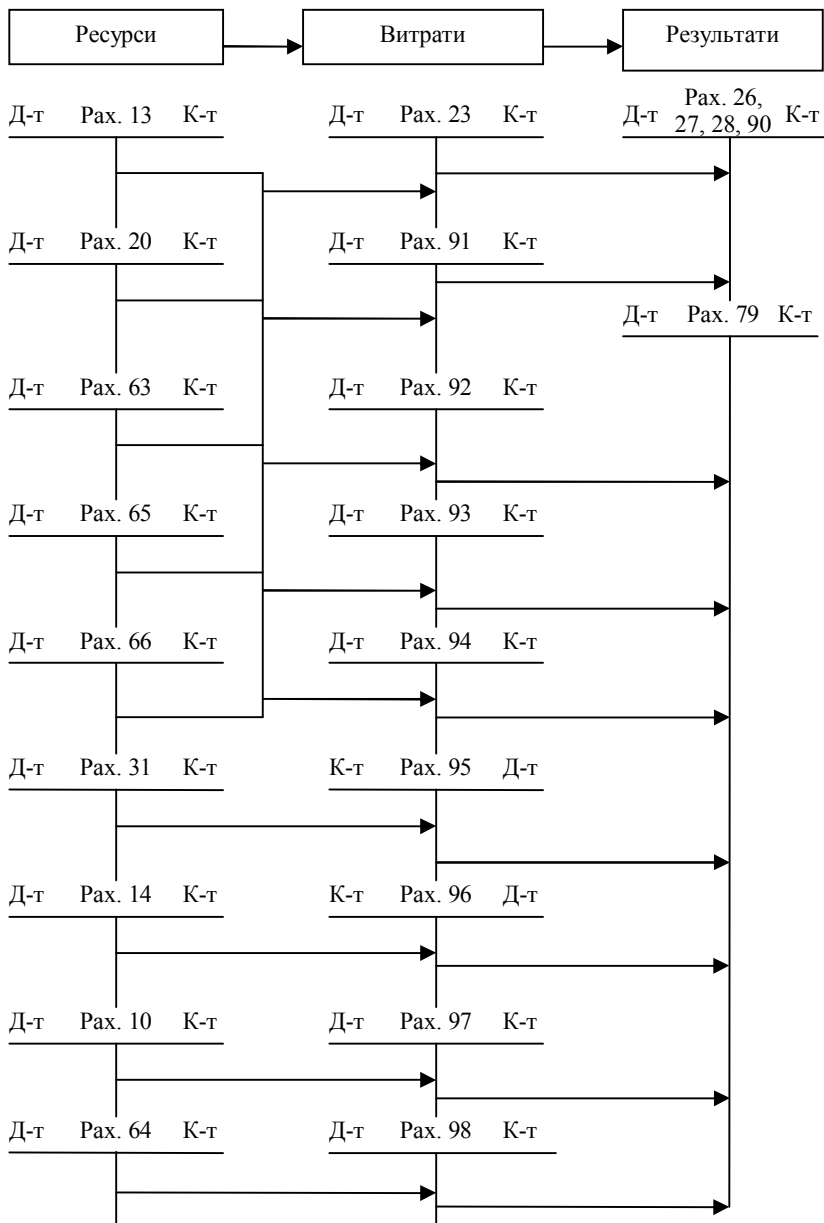


Рис. 15.2.2. Бухгалтерський облік витрат на створення і реалізацію об'єктів в процесі господарської діяльності підприємства



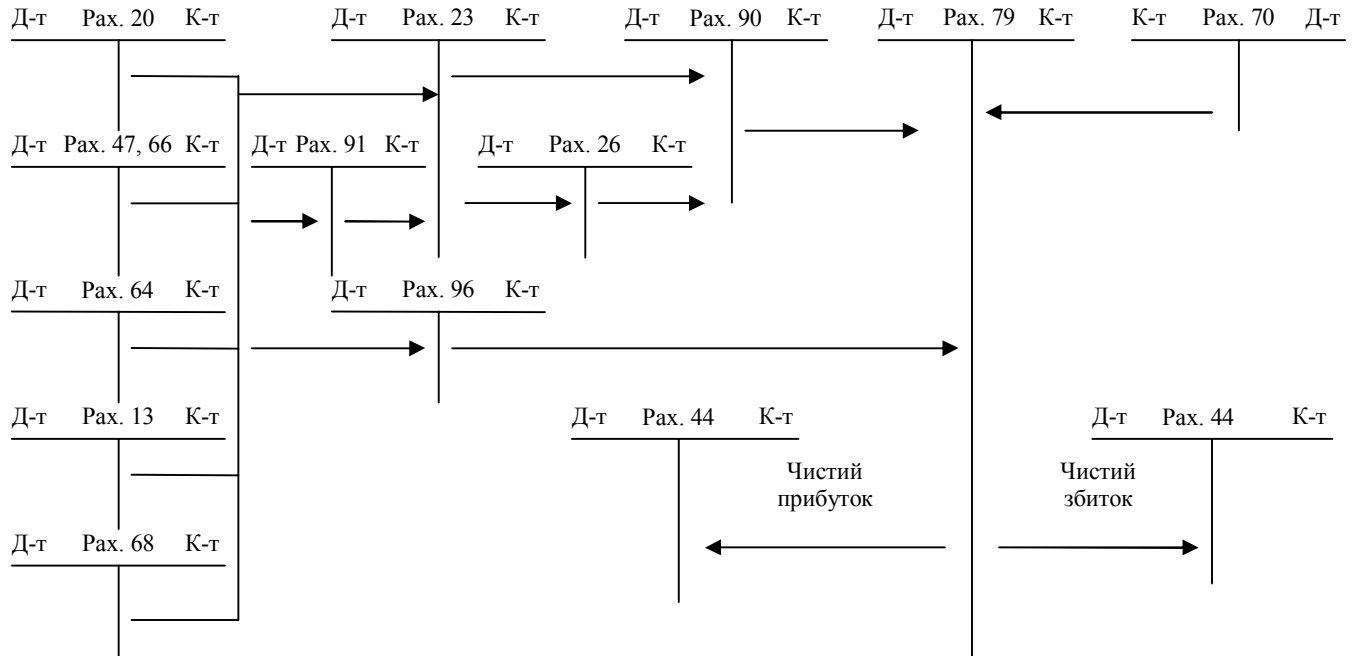


Рис. 15.2.3 Схема бухгалтерського обліку господарських операцій для суб'єктів малого підприємництва

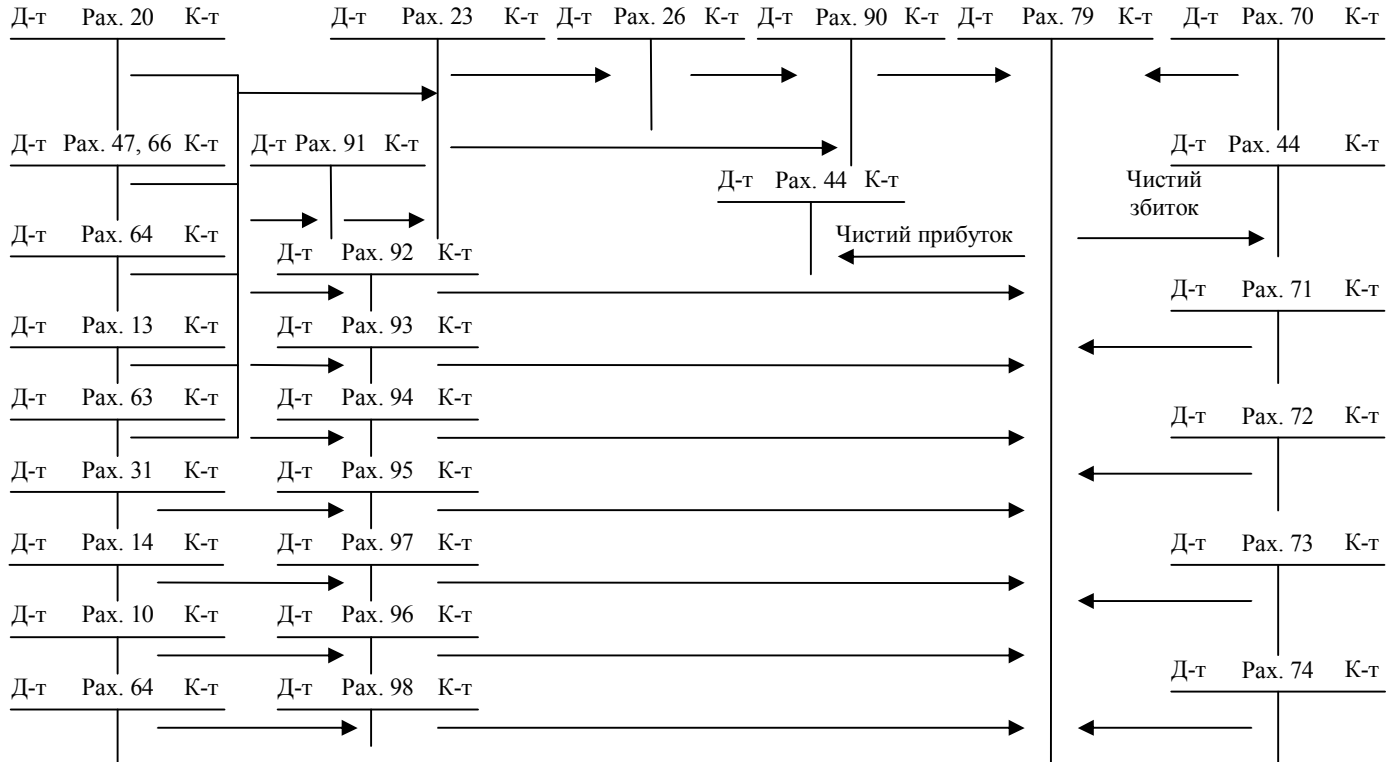


Рис. 15.2.4. Схема бухгалтерського обліку господарських операцій з використанням позасистемного порядку формування витрат за елементами

3. Третій варіант – витрати формуються одночасно на рахунках класів 8 "Витрати за елементами" та 9 "Витрати діяльності". Це дає змогу системним шляхом одержати інформацію про витрати в розрізі елементів для складання звітності, а потім перегрупувати їх за центрами відповідальності, видами діяльності та об'єктами калькуляції (рис. 15.2.5).

4. Четвертий варіант – витрати формуються з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами" (рис. 15.2.6).

При застосуванні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» є такі особливості:

- упродовж звітнього періоду всі прямі витрати виробництва зараховують у дебет рахунку 23 «Виробництво» і рахунків 8 – го класу з кредиту рахунків матеріальних, грошових та трудових ресурсів;
- облік загальновиробничих витрат ведеться на окремому відкритому підприємством субрахунку до рахунка 23 «Виробництво»;
- у кінці звітнього періоду коли визначена фактична виробнича собівартість готової продукції (робіт, послуг) реалізовані об'єкти діяльності списуються безпосередньо в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» з кредиту рахунку 26 «Готова продукція», а роботи і послуги з кредиту рахунку 23 «Виробництво»;
- облік витрат, пов'язаних з інвестиційною і фінансовою діяльністю та щодо податку на прибуток відображається за дебетом рахунка 85 «Інші затрати» з наступним списанням за кредитом цього рахунка і дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунки класу 8-го 80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 "Інші операційні витрати", 85 "Інші затрати" призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітнього періоду.

На рахунках цього класу, крім рахунку 85 "Інші затрати", ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності.

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітній період.

За дебетом рахунку 80 "Матеріальні витрати" відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

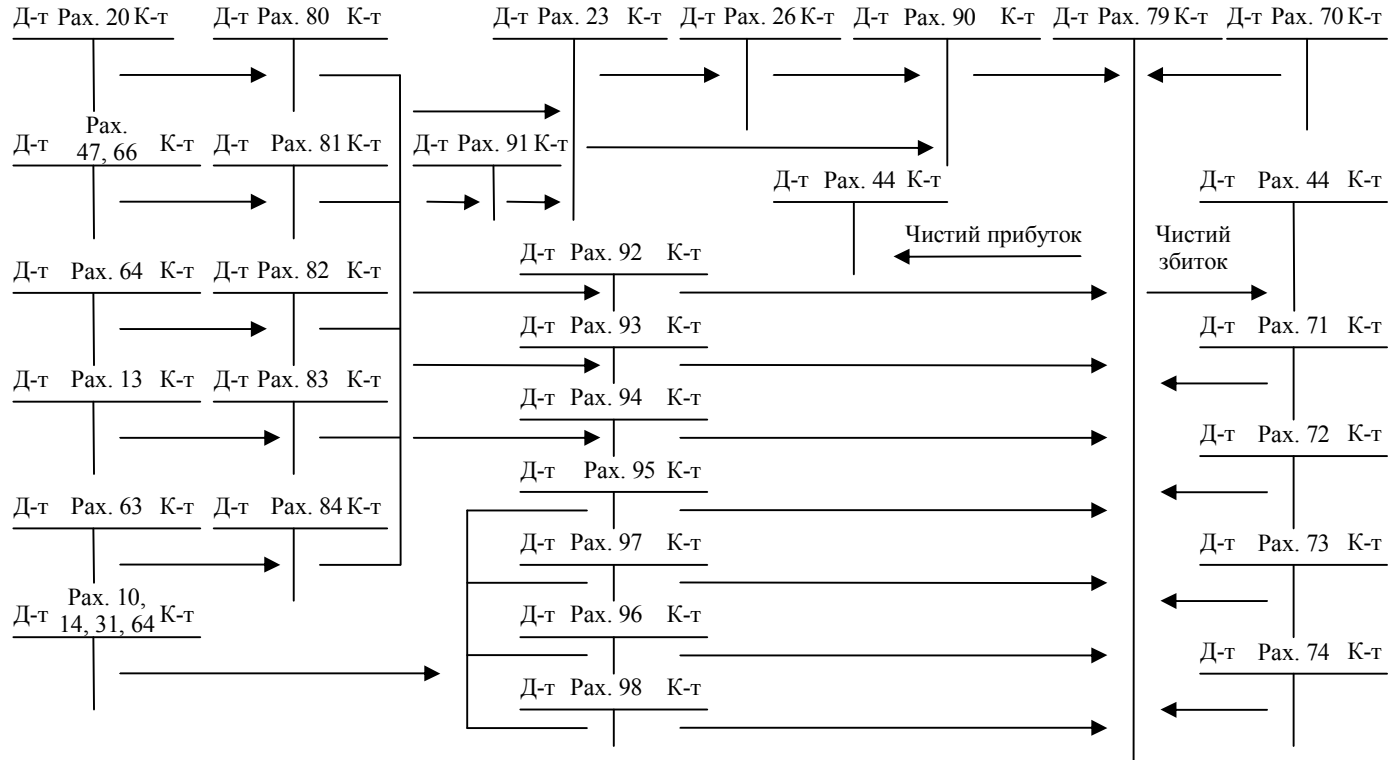


Рис. 15.2.5. Схема бухгалтерського обліку господарських операцій з використанням для формування витрат рахунків 8 і 9 класів

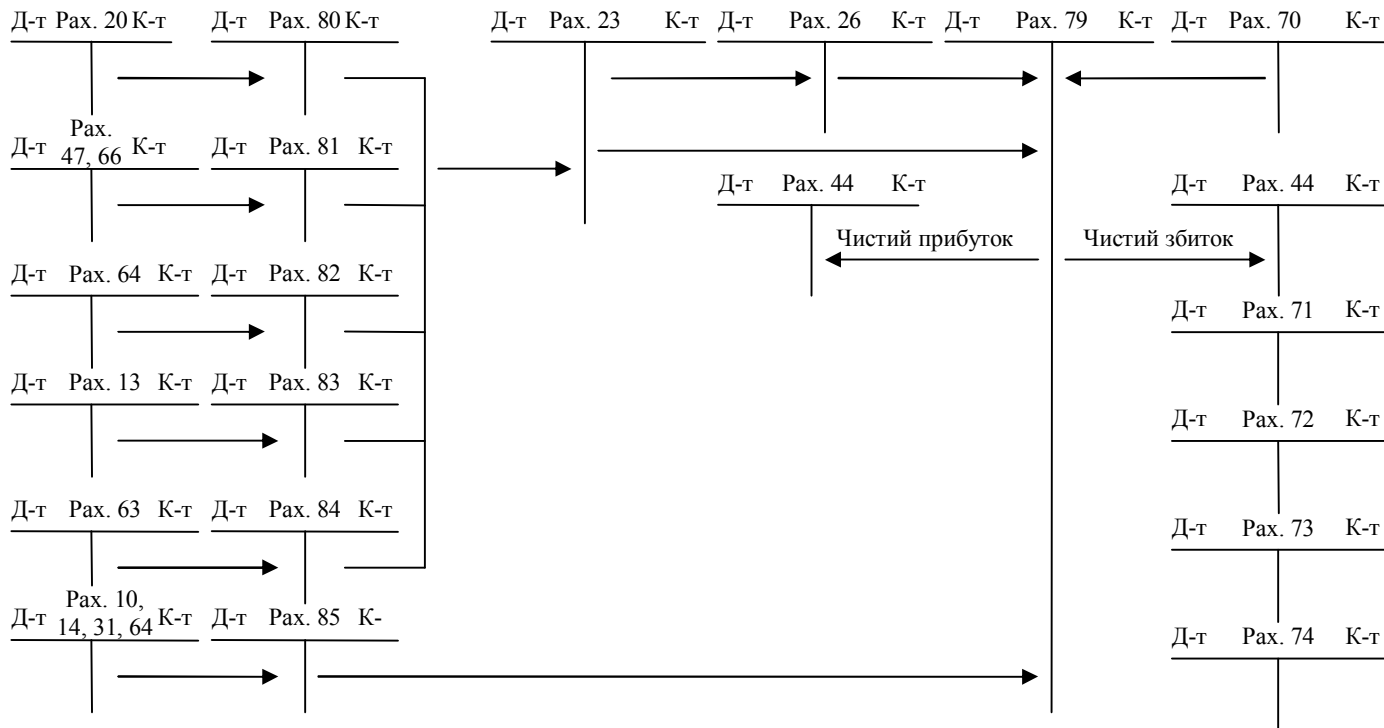


Рис. 15.2.6. Схема бухгалтерського обліку господарських операцій з використанням для формування витрат рахунків 8-го класу

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" має такі субрахунки: 801 "Витрати сировини й матеріалів"; 802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів"; 803 "Витрати палива й енергії"; 804 "Витрати тари й тарних матеріалів"; 805 "Витрати будівельних матеріалів"; 806 "Витрати запасних частин"; 807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення"; 808 "Витрати товарів"; 809 "Інші матеріальні витрати".

На субрахунку 801 "Витрати сировини й матеріалів" узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів" узагальнюється інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 "Витрати палива й енергії" узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло-та електроенергії, що спожиті в операційної діяльності.

На субрахунку 804 "Витрати тари й тарних матеріалів" узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 "Витрати будівельних матеріалів" узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 "Витрати запасних частин" узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення" узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 "Витрати товарів" ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам.

На субрахунку 809 "Інші матеріальні витрати" відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо).

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період.

За дебетом рахунку 81 "Витрати на оплату праці" відображається сума визнаних витрат на оплату праці, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" має такі субрахунки: 811 "Виплати за окладами й тарифами"; 812 "Премії та заохочення"; 813 "Компенсаційні виплати"; 814 "Оплата відпусток"; 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу"; 816 "Інші витрати на оплату праці".

На субрахунку 811 "Виплати за окладами й тарифами" узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 "Премії та заохочення" узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 "Компенсаційні виплати" узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 "Оплата відпусток" узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу" узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 "Інші витрати на оплату праці" узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи.

За дебетом рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи" відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" має такі субрахунки: 821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування"; 824 "Відрахування на індивідуальне страхування".

На субрахунку 821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 824 "Відрахування на індивідуальне страхування" ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

Рахунок 83 "Амортизація" призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 83 "Амортизація" відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9).

Рахунок 83 "Амортизація" має такі субрахунки: 831 "Амортизація основних засобів"; 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"; 833 "Амортизація нематеріальних активів".

На субрахунку 831 "Амортизація основних засобів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 "Амортизація нематеріальних активів" узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", на цьому рахунку також відображають собівартість реалізованих оборотних активів (окрім готової продукції і фінансових інвестицій).

За дебетом рахунку 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції



(робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 85 "Інші затрати" ведеться тільки підприємствами, які не застосовують рахунки класу 9 "Витрати діяльності", та сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунку 79 "Фінансові результати".

Рахунок 85 "Інші затрати" призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також інших витрат діяльності. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток. Такі витрати періоду не можуть збільшувати вартість активів підприємства.

За дебетом рахунку 85 "Інші затрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Виробничі витрати підприємства формуються на рахунку 23 "Виробництво" в частині прямих витрат на створення об'єктів діяльності і 91 "Загальноновиробничі витрати" – щодо витрат на управління структурними підрозділами з відображенням їх в кінці звітного періоду на рахунку 23 "Виробництво" для розрахунку виробничої собівартості.

На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і

послуг.

На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має такі субрахунки: 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"; 941 "Витрати на дослідження і розробки"; 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти"; 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"; 944 "Сумнівні та безнадійні борги"; 945 "Втрати від операційної курсової різниці"; 946 "Втрати від знецінення запасів"; 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"; 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"; 949 "Інші витрати операційної діяльності".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів. Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 941 "Витрати на дослідження і розробки" ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство.

На субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 "Витрати від операційної курсової різниці" ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів.

На субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи".

На субрахунку 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення, виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню тощо. Підприємства, які є страховиками, на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством.

На рахунку 95 "Фінансові витрати" ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями.

Рахунок 95 "Фінансові витрати" має такі субрахунки: 951 "Відсотки за кредит"; 952 "Інші фінансові витрати".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати", а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу.

На субрахунку 951 "Відсотки за кредит" ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням

відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо.

На рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі" ведеться облік витрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства.

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" має такі субрахунки: 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"; 962 "Втрати від спільної діяльності"; 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства".

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку 962 "Втрати від спільної діяльності" ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства" ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

На рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 97 "Інші витрати" має такі субрахунки: 970 "Витрати від зміни вартості фінансових інструментів"; 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"; 972 "Втрати від зменшення корисності активів"; 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"; 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"; 976 "Списання необоротних активів"; 977 "Інші витрати діяльності".

На субрахунку 970 "Витрати від зміни вартості фінансових інструментів" підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 "Втрати від зменшення корисності активів" відображаються втрати від зменшення корисності активів.

На субрахунку 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"

відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 "Списання необоротних активів" відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 "Інші витрати діяльності" відображаються інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати".

На рахунку 98 "Податок на прибуток" ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу. На цьому рахунку також ведеться облік відрхувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрхувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 "Фінансові результати".

### **15.3. Бухгалтерський облік доходів від реалізації об'єктів діяльності підприємства**

Можливості підприємства залежать від ефективності організації технологічного процесу, рівня використання наявного ресурсного потенціалу, раціональності здійснення витрат та успішного продажу продукції й отримання доходів.

Отримання доходів свідчить, що продукція підприємства знайшла свого споживача і відповідає вимогам попиту на ринку за ціною, якістю, іншими технічними і функціональними характеристиками та властивостями. Розмір отриманих доходів визначає економічну стратегію підприємства з питань управління ресурсами та витратами, податковою, фінансовою, інвестиційною та інноваційною діяльністю.

Реалізація об'єктів діяльності підприємства здійснюється переважно за вільними цінами. Однак цінову політику на ринку значною мірою обумовлюють конкуренти вітчизняні виробники чи зарубіжні постачальники, вибираючи ту чи іншу стратегію. А тому кожному підприємству потрібно враховувати цінову політику інших виробників товарів. Разом із цим, підприємства здійснюють продаж об'єктів діяльності, встановлюють кінцеві ціни відповідно до кон'юнктури ринку,

виходячи з рівня виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, витрат на соціальні потреби та необхідного прибутку.

Дохід від діяльності використовується підприємством для відшкодування витрат, пов'язаних зі створенням об'єктів господарювання та для формування прибутку від реалізації. Таким чином, підприємство забезпечує самоопику поточної господарської діяльності й створює умови для самофінансування в майбутньому періоді. У зазначеному підході підприємство оцінює свої можливості із безбиткової роботи та з метою збільшення прибутків забезпечує зростання обсягів продажу, прискорення оборотності активів авансованих за балансом в господарську діяльність, використовує інші фактори інтенсивної діяльності.

Глибоке вивчення доходів та максимізація їх розміру вимагає системної класифікації доходів за окремими складовими (рис. 15.3.1).

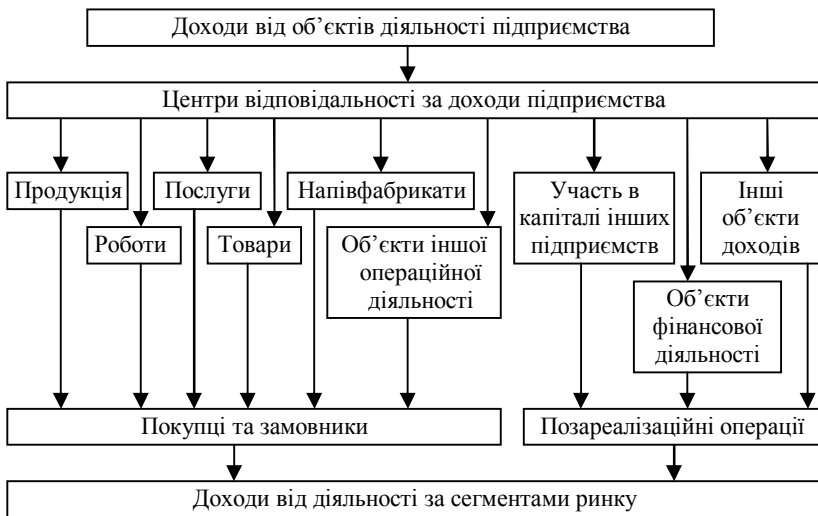


Рис. 15.3.1. Модель формування доходів від об'єктів діяльності підприємства

Залежно від виду діяльності, який дозволяє отримати доходи, виділяють доходи від покупців та замовників за реалізовані продукцію, послуги, роботи, товари, напівфабрикати та об'єкти іншої операційної діяльності.

Окремо виділяють доходи з нерезалізаційних операцій. Це доходи з операцій, які не належать до основної діяльності підприємства і безпосередньо не пов'язані з реалізацією об'єктів операційної діяльності.

До доходів від позареалізаційних операцій підприємства відносять доходи від участі в капіталі інших підприємств, об'єктів фінансової

діяльності та інших об'єктів господарської діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності".

На рахунках цього класу, протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати" (рис. 15.3.2).

Для обліку доходів планом рахунків передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків: 70 "Доходи від реалізації"; 71 "Інший операційний дохід"; 72 "Доходи від участі в капіталі"; 73 "Інші фінансові доходи"; 74 "Інші доходи"; 76 "Страхові платежі".

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

Підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, ведуть окремий облік доходів на окремих субрахунках за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки: 701 "Дохід від реалізації готової продукції"; 702 "Дохід від реалізації товарів"; 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"; 704 "Вирахування з доходу"; 705 "Перестраховання".

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховання (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестраховання"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів" підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від

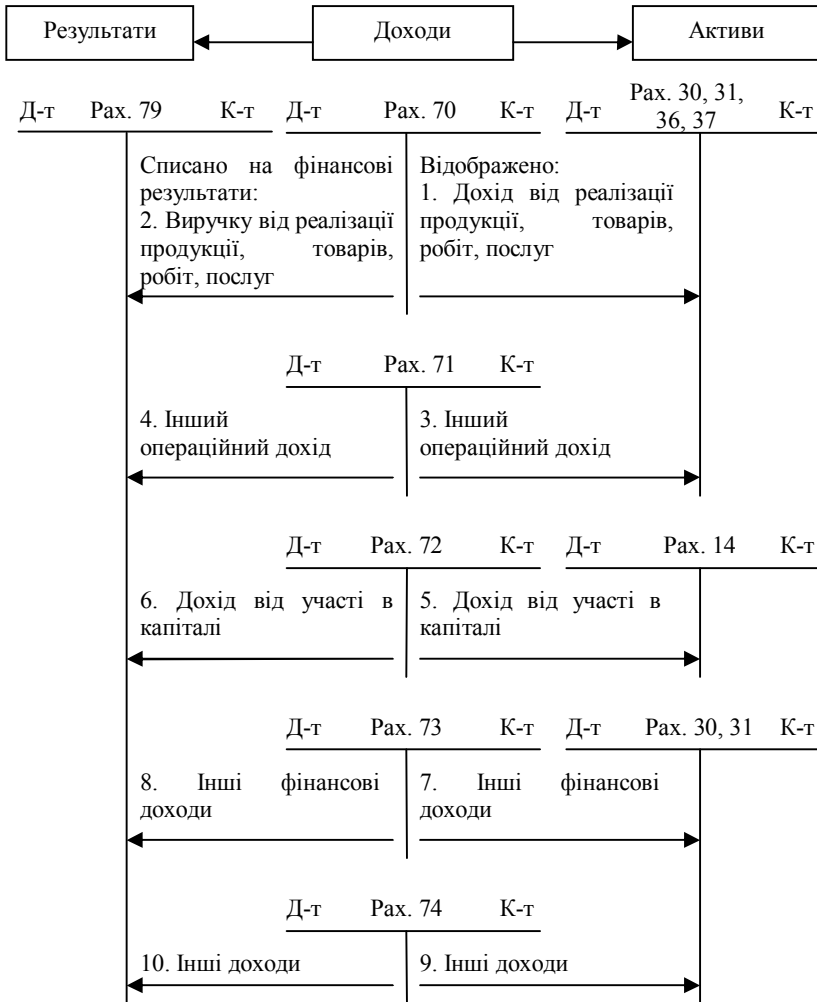


Рис. 15.3.2. Схема бухгалтерського обліку доходів підприємства

орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 "Вирахування з доходу" за дебетом



відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 705 "Перестраховання" підприємства, які є страховиками, узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховання, за кредитом - частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховання. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

На рахунку 71 "Інший операційний дохід" ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має такі субрахунки: 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"; 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"; 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"; 713 "Дохід від операційної оренди активів"; 714 "Дохід від операційної курсової різниці"; 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"; 716 "Відшкодування раніше списаних активів"; 717 "Дохід від списання

кредиторської заборгованості"; 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів"; 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

На субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів. Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів" узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства - пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності"

узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства, від роялті, відсотки, отримані на залишки коштів на поточних рахунках в банках або депозитних рахунках до запитання, тощо. Підприємства, які є страховиками, на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про інші доходи від страхової діяльності, зокрема комісійні винагороди за перестраховування, частки від страхових сум та страхових відшкодувань, належні до сплати перестраховиками, повернуті суми із централізованих страхових резервних фондів, повернуті суми страхових резервів, інших, ніж резерв незароблених премій.

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі" має такі субрахунки: 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"; 722 "Дохід від спільної діяльності"; 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства".

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 "Дохід від спільної діяльності" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі".

Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" має такі субрахунки: 731 "Дивіденди одержані"; 732 "Відсотки одержані"; 733 "Інші доходи від

фінансових операцій".

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 731 "Дивіденди одержані" узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 "Відсотки одержані" узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 "Інші доходи від фінансових операцій" узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи", зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями, а також відсотки, отримані за строковими депозитними вкладками.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Рахунок 74 "Інші доходи" призначено для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

За кредитом рахунку 74 "Інші доходи" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 74 "Інші доходи" має такі субрахунки: 740 "Дохід від зміни вартості фінансових інструментів"; 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"; 742 "Дохід від відновлення корисності активів"; 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"; 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"; 746 "Інші доходи".

На субрахунку 740 "Дохід від зміни вартості фінансових інструментів" підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про доходи від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 "Дохід від відновлення корисності активів" узагальнюється інформація про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" доходи від відновлення корисності активів".

На субрахунку 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"

узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 "Інші доходи" узагальнюється інформація про інші доходи, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, сума дооцінки об'єктів необоротних активів.

Рахунок 76 "Страхові платежі" призначено для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування.

За кредитом рахунку 76 "Страхові платежі" відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом - повернення страхувальнику страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Щомісяця рахунок 76 "Страхові платежі" закривається кореспонденцією з субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Існують доходи, які незважаючи на те, що були отримані у звітному періоді, належать до доходів майбутніх періодів. Тобто доходи вже є, але ще не зароблені.

Доходи майбутніх періодів обліковуються на пасивному рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів" який призначено для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка від продажу квитків транспортних і театральньо-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

За кредитом рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів" відображається

сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом - їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Доходи, які отримує підприємство, характеризуються абсолютними, структурними та відносними показниками.

Абсолютний розмір доходів відображає загальну суму доходів, отриманих підприємством загалом та від окремих видів діяльності в грошовій формі. Склад доходів характеризується їх питомою вагою за окремими напрямками діяльності. Загальним підходом до формування доходів є оцінка їх обсягу, отриманого від певної діяльності на одиницю витрат.

Для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

## **РОЗДІЛ 16. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА ОБ'ЄКТАМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

### **16.1. Економічний механізм формування податкових платежів**

#### **16.2. Управлінський облік формування витрат в процесі оподаткування прибутку**

### **16.3. Управлінський облік і контроль податкових платежів підприємства**

#### **16.1. Економічний механізм формування податкових платежів**

Реалізація системи управлінського обліку оподаткування підприємства здійснюється через розрахунок, аналіз і контроль показників господарської діяльності, які закладені за окремими видами податків. Цілісна система показників формування кожного податку забезпечує об'єктивну характеристику його елементів і становить механізм оподаткування. Серед них можна виділити як обов'язкові, так і факультативні елементи оподаткування. Обов'язкові елементи механізму оподаткування включають групу основних і додаткових показників.

Основні показники визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податків, які формують головне уявлення про зміст податкового механізму. Групу основних показників механізму податкової системи формують об'єкти оподаткування і ставки податків.

Додаткові показники механізму оподаткування деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену і повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення. Сукупність додаткових показників механізму оподаткування досить різноманітна і залежить від ступеня деталізації податкового механізму. Як додаткові показники механізму оподаткування можна виділити: джерело сплати податку, методи і способи сплати, податкові пільги.

В окремих випадках специфіка податку передбачає виділення факультативних податків які підкреслюють своєрідність саме цього податкового механізму.

Таким чином, роль показників в оподаткуванні підприємства є однією з провідних. В ідеальній ситуації її реалізація дозволяє досягти справедливості в оподаткуванні, повнокровно забезпечити процес планування і управління справами податків.

В Україні для підприємств встановлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори.

До загальнодержавних податків належать:

- ✓ податок на прибуток підприємств;
- ✓ податок на доходи фізичних осіб;
- ✓ податок на додану вартість;
- ✓ акцизний податок;

- ✓ екологічний податок;
- ✓ рентна плата;
- ✓ мито.

Рентна плата – загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

До місцевих податків належать:

- податок на майно;
- єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- збір за місяць для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю).

Серед основних інструментів державної підтримки малого підприємництва є спрощена система оподаткування, тобто заміна цілого ряду податків загальної системи, одним податком, який, до того ж, обраховується за спрощеними правилами.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку:

1) перша група – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300 тис.грн;

2) друга група – фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень;
- не надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та



оцінювання нерухомого майна;

3) третя група – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20000000 гривень;

4) четверта група – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Ставки єдиного податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати та у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку – у межах до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

2) для другої групи платників єдиного податку – у межах до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

1) 2 відсотки доходу – у разі сплати податку на додану вартість;

2) 4 відсотки доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для платників єдиного податку четвертої групи використовуються ставки податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежно від категорії (типу) земель, їх розташування, які визначаються у відсотках до бази оподаткування:

➤ для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виросуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,45;

➤ для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,27;

➤ для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,27;

➤ для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09;

➤ для земель водного фонду – 1,35;

➤ для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на

виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, – 3.

Під спеціалізацією на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки.

Платники єдиного податку звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб;
- 3) податку на додану вартість;
- 4) податку на майно;
- 5) рентної плати.

У податковій звітності використовується система показників, які мають дещо інший алгоритм розрахунку, ніж у фінансовій і статистичній звітності. Виходячи з цього, наведемо економічну сутність окремих показників податкової звітності, які використовуються в системі управління.

1. Показники для оподаткування прибутку підприємства.

1.1. Дохід підприємства для визначення прибутку з метою оподаткування (ДПП) – загальна сума доходу від усіх видів діяльності, отримана (нарахована) в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і за її межами:

$$\text{ДПП} = \text{ОРО} \times \text{ЦОО},$$

де ОРО – обсяг реалізації об'єктів господарської діяльності; ЦОО – ціна підприємства за одиницю реалізованих об'єктів.

1.2. Витрати підприємства для визначення прибутку з метою оподаткування (ВПП) – сума будь-яких витрат у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані (виготовлені) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності:

$$\text{ВПП} = \text{СРО} + \text{ІВП}$$

де СРО – собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності підприємств; ІВП – інші витрати підприємства пов'язані з об'єктами господарської діяльності.

1.3. Прибуток з метою оподаткування (ПМО) – об'єкт оподаткування, розраховують за формулою:

$$\text{ПМО} = \text{ДПП} - \text{ВПП}$$

Об'єкт оподаткування – прибуток визначається як різниця між податковими доходами і податковими витратами. До останніх, зокрема, включається собівартість продукції.

В управлінському обліку інформація для управління витратами і доходами щодо розрахунку прибутку з метою оподаткування формується з урахуванням податкових різниць.

Податкова різниця - різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

При визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

Постійна податкова різниця – це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах. Постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду. Постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду.

Постійні податкові різниці за господарськими операціями звітного періоду враховуються у повному обсязі при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку і не враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова податкова різниця - податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Тимчасова податкова різниця за господарськими операціями звітного періоду не враховується при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, а враховується при визначенні податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасові податкові різниці виникають за господарськими операціями:

- пов'язаними з основними засобами і нематеріальними активами (переоцінка, амортизація, збільшення вартості основних засобів на суму реконструкції і модернізації тощо за підходами і методами, відмінними від вимог податкового законодавства), враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) пропорційно нарахованій сумі амортизації на об'єкти, балансова вартість яких сформована без урахування вимог податкового законодавства і які пов'язані з цими тимчасовими податковими різницями;

- пов'язаними з придбанням запасів та/або виробництвом готової

продукції, враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) в періоді, в якому реалізовані відповідні запаси та/або готова продукція, при виробництві якої такі запаси були використані;

- в інших випадках, враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) в період, коли актив чи зобов'язання, з яким пов'язані такі податкові різниці, реалізується, погашається тощо.

При систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць.

Податкові різниці, які враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) за звітний період, з метою бухгалтерського обліку поділяються щодо:

- чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інших операційних доходів;
- інших доходів;
- собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- інших операційних витрат;
- інших витрат.

Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в реєстрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Тимчасові податкові різниці розподіляються між звітними періодами та активами і зобов'язаннями, пов'язаними з ними, для врахування при визначенні податкового прибутку (збитку) і відображення сум тимчасових податкових різниць, що припадають на звітний період, у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку.

Податкові різниці це, фактично, гривневе вираження відмінності, яка виникає між оцінкою та критеріями визнання доходів та витрат господарських операцій в бухгалтерському і податковому обліку. Доходи або витрати можуть визначатися в бухгалтерському обліку, а в податковому не визнаватися взагалі або будуть визнаватися пізніше (рис. 16.1.1).

1.4. Податок на прибуток (ППП) – сума прибутку, яка визначається як податкове зобов'язання підприємства:

$$\text{ППП} = \text{ПМО} \times \text{СОП},$$

де СОП – ставка оподаткування прибутку.

2. Показники для оподаткування доданої вартості.

2.1. База для розрахунку податкового кредиту (БПК) - вартість придбаних робіт, послуг, основних засобів, запасів та інших матеріальних



Рис. 16.1.1. Фрагмент системи господарських операцій, що можуть формувати податкові різниці

ресурсів з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності:

$$\text{БПК} = \text{ОМР} \times \text{ЦМР},$$

де ОМР – обсяг придбаних матеріальних ресурсів; ЦМР – ціна за одиницю матеріальних ресурсів визначена постачальником.

2.2. База для розрахунку податкового зобов'язання (БПЗ) – вартість реалізованих об'єктів підприємницької діяльності за договорами, які передбачають передачу прав власності на товари за компенсацію незалежно від строків її надання:

$$\text{БПЗ} = \text{ОРО} \times \text{ЦРО},$$

де ОРО – обсяг реалізованих об'єктів підприємницької діяльності; ЦРО – ціна за одиницю реалізованих об'єктів визначена підприємством.

2.3. Податковий кредит (ПКП) – сума, яка належить постачальнику за ресурси понад ціну визначену в договорі і на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання:

$$\text{ПКП} = \text{БПК} \times \text{СОД},$$

де СОД – ставка оподаткування доданої вартості.

2.4. Податкове зобов'язання (ПЗП) – сума, яка одержана (нарахована) підприємством за реалізовані об'єкти підприємницької діяльності понад

ціну, визначену в договорі і яку необхідно сплатити до бюджету:

$$\text{ПЗП} = \text{БПЗ} \times \text{СОД}.$$

2.5. Додана вартість (ДВП) – новостворена вартість в процесі господарювання за об'єктами підприємницької діяльності:

$$\text{ДВП} = \text{БПЗ} - \text{БПК}.$$

2.6. Податок на додану вартість (ПДВ) – частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, що надходить до бюджету після їх реалізації:

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗП} - \text{ПКП}; \text{ПДВ} = \text{ДВП} \times \text{СОД}.$$

3. Показники при розрахунку податку на доходи фізичних осіб.

3.1. Сума нарахованого доходу працівнику (СНД)

$$\text{СНД} = \text{ОВР} \times \text{РОР}$$

де ОВР – обсяг виконаних робіт; РОР – розцінка за одиницю виконаної роботи.

3.2. Оподаткований дохід працівника (ОДП)

$$\text{ОДП} = \text{СНД} - \text{ЗСД}$$

де ЗСД – обов'язкові збори які справляються за рахунок доходу працівника.

3.3. Податок на доходи працівника (ПДП)

$$\text{ПДП} = \text{ОДП} \times \text{СПД}$$

де СПД – ставка податку на доходи працівника.

4. Показники при розрахунку акцизного податку.

4.1. Акцизний податок при застосуванні адвалерних ставок (АПА)

$$\text{АПА} = \text{СВО} \times \text{ООО}$$

де СВО – ставка податку у відсотках до обороту з реалізації за кожним об'єктом; ООО – оподаткований оборот за кожним об'єктом.

$$\text{ООО} = (\text{ВРО} - \text{ПДВ}) \times \text{КРО}$$

де ВРО – вартість реалізованого об'єкта; ПДВ – сума податку на додану вартість у складі вартості (ціни) об'єкта; КРО – кількість реалізованих об'єктів.

4.2. Акцизний податок при застосуванні специфічних ставок (АПС)

$$\text{АЗС} = \text{СВО} \times \text{КРО}$$

де СВО – ставка податку у гривнях; КРО – кількість реалізованих об'єктів визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості, об'єму циліндрів двигуна або в інших натуральних показниках.

5. Показники при розрахунку екологічного податку.

5.1. Сума податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Пвс), обчислюється виходячи з фактичних обсягів викидів і ставок податку за формулою:

$$\text{Пвс} = \sum_{i=1}^n (\text{Мі} \times \text{Нпі}),$$

де Мі - фактичний обсяг викиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т); Нпі - ставки податку в поточному році за тонну і-тої забруднюючої

речовини у гривнях з копійками.

5.2. Сума податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення (Пвп), обчислюється виходячи з кількості фактично реалізованого палива власного виробництва (ввезеного на митну територію України) та ставок податку за формулою:

$$\text{Пвп} = \sum_{i=1}^n \text{Мі} \times \text{Нпі} ,$$

де Мі - кількість фактично реалізованого палива (ввезеного на митну територію України) і-того виду в тоннах (т); Нпі - ставки податку в поточному році за тону і-того виду палива у гривнях з копійками.

5.3. Сума податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (Пс), обчислюється виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$\text{Пс} = \sum_{i=1}^n (\text{ММл} \times \text{Нпі} \times \text{Кос})$$

де Млі - обсяг скиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т); Нпі - ставки податку в поточному році за тону і-того виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками; Кос - коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

5.4. Сума податку за розміщення відходів (Прв), обчислюється виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$\text{Прв} = \sum_{i=1}^n (\text{Нпі} \times \text{Млі} \times \text{Кт} \times \text{Ко}),$$

де Нпі – ставки податку в поточному році за тону і-того виду відходів у гривнях з копійками; Млі – обсяг відходів і-того виду в тоннах (т); Кт – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів; Ко – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

6. Показники для розрахунку плати за користування надрами.

6.1. Податкові зобов'язання за користування надрами для видобування корисних копалин (Пзв) для відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр якщо ставки плати (Свнз) встановлено у відносних показниках (відсотках) обчислюються за такою формулою:

$$\text{Пзв} = \text{Vф} \times \text{Вкк} \times \text{Свнз} \times \text{Кпп},$$

де Vф - обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму); Вкк - вартість одиниці відповідного виду

видобутої корисної копалини (мінеральної сировини); Свнз - величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин; Кпп - коригуючий коефіцієнт.

7. Показники для розрахунку земельного податку.

7.1. Сума податку на землю, грошова оцінка якої встановлена (ПЗО):

$$\text{ПЗО} = (\text{ПЗД} \times \text{ГОЗ} \times \text{СПЗ} / 100) \times \text{КЗЗ}$$

де ПЗД – площа земельної ділянки, м<sup>2</sup>; ГОЗ – грошова оцінка 1 м<sup>2</sup> земельної ділянки; СПЗ – ставка податку у відсотках від грошової оцінки земельної ділянки; КЗЗ – коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

7.2. Сума податку на землю, грошова оцінка якої не проведена (ПЗН):

$$\text{ПЗН} = (\text{ПЗД} \times \text{СПЗ} \times \text{КІС}) \times \text{КЗЗ}$$

де ПЗД – площа земельної ділянки, м<sup>2</sup>; СПЗ – ставка податку, гривень за 1 м<sup>2</sup>; КІС – коефіцієнт індексації ставки податку; КЗЗ – коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

8. Показники для розрахунку збору за спеціальне використання води.

Збір (ЗВВ) обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

$$\text{ЗВВ} = (\text{КВЛ} \times \text{СЗВ}) + (\text{КВП} \times \text{СЗВ} \times \text{КПВ})$$

де КВЛ – кількість використаної води у межах встановленого ліміту; СЗВ – ставка збору в межах встановленого ліміту; КВП – кількість використаної води понад встановлений ліміт; КПВ – коефіцієнт до ставки збору за понадлімітне використання води.

9. Показники для розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Розмір збору (РЗЛ) за спеціальне використання лісових ресурсів, корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт, ведення лісового господарства встановлюється, виходячи з лімітів їх використання і ставок на лісову продукцію та послуги, з урахуванням їх якості і доступності.

$$\text{РЗЛ} = \text{ОПП} \times \text{СЛЗ} \times \text{КЗЗ}$$

де ОПП – обсяг лісової продукції і послуг; СЛЗ – ставка лісового збору; КЗЗ – коефіцієнт збільшення (зменшення) ставки лісового збору.

10. Показники для розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку.

Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) розраховується за наступною формулою:



$$\text{ФСП} = \frac{[(\text{ПРП} \times \text{СПР}) + (\text{ПСП} \times \text{СПС}) + (\text{ППП} \times \text{СПП}) + (\text{ПНП} \times \text{СПН}) + (\text{ПВП} \times \text{СПВ})]{: 100}$$

де ПРП – площа ріллі; ПСП – площа сіножатей; ППП – площа пасовищ; ПНП – площа насаджень; ПВП – площа земель водного фонду; СПР – ставка податку для ріллі; СПС – ставка податку для сіножатей; СПП – ставка податку для пасовищ; СПН – ставка податку для насаджень; СПВ – ставка податку для земель водного фонду.

11. Показники для розрахунку збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Збір (ЗРВ) обчислюють виходячи із виручки одержуваної від реалізації в торговельній мережі алкогольних напоїв та пива.

$$\text{ЗРВ} = \text{ВРН} \times \text{СЗВ}$$

де ВРН – виручка від реалізації алкогольних напоїв та пива; СЗВ – ставка збору з виручки від реалізації алкогольних напоїв та пива.

12. Показники для розрахунку мита.

Мита, які застосовуються, можуть бути класифіковані за такими ознаками (рис. 16.1.2). Наведені на рис. 16.1.2 види мита розраховуються за адвалерними, специфічними і комбінованими ставками.



Рис. 16.1.2. Класифікаційні ознаки та види мита

$$\text{СМП} = \text{КОО} \times \text{СМГ}$$

Розрахунок адвалорного мита (АМП) здійснюються у відсотках (СМВ) до митної вартості об'єктів діяльності (МВО).

$$\text{АМП} = \text{МВО} \times \text{СМВ}$$

Розрахунок специфічного мита (СМП) здійснюється у встановленому грошовому розмірі (СМГ) на одиницю реалізованих об'єктів діяльності підприємства.

де КОО – кількість реалізованих об'єктів діяльності підприємства.

Комбіноване мито (КМП) обчислюється шляхом додавання сум, обчислених як кожним реалізованим об'єктом діяльності (СМП) так і за його вартістю (АМП).

$$\text{КМП} = \text{СМП} + \text{АМП}$$

13. Показники для розрахунку місцевих податків і зборів (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір).

Підставою для розрахунку податкового зобов'язання за місцеві податки і збори (ПЗМ) є показники бази оподаткування і ставки податків (зборів).

$$\text{ПЗМ} = \text{ПБМ} \times \text{СПМ}$$

де ПБМ – податкова база місцевого податку (нерухоме майно, земельна ділянка для паркування, торговий патент, вартість послуг тимчасового проживання, обсяги господарської діяльності); СПМ – ставка податку за одиницю величини податкової бази.

$$\text{СПМ} = \text{МЗП} \times \text{ВКР}$$

де МЗП – мінімальна заробітна плата; ВКР – відсоток (коефіцієнт) для розрахунку ставки податку за нерухоме майно, земельну ділянку, торговий патент.

Ставка податку може визначатися безпосередньо відсотком або абсолютною величиною до податкової бази (вартості об'єкта оподаткування).

Окреслюючи межі застосування показників для управління податками підприємства можна виділити наступні аспекти: показники формування податків та їх економічна інтерпретація є основою при формуванні інформаційної бази для управління; вивчення податків за допомогою управлінського обліку, створення гіпотез та їх доказу або спростування, дозволяє формувати логічні висновки та розробляти рекомендації щодо ефективності податкової політики.

## **16.2. Управлінський облік формування витрат в процесі оподаткування прибутку**

Витрати підприємства для визначення прибутку з метою

оподаткування (ВПП) – це сума будь-яких витрат у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані (виготовлені) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності:

$$\text{ВПП} = \text{СРО} + \text{ІВП}$$

де СРО – собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності підприємств; ІВП – інші витрати підприємства пов'язані з об'єктами господарської діяльності.

Собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності підприємств (СРО) витробничі витрати прямо пов'язані із створенням реалізованих об'єктів:

$$\text{СРО} = \text{СПВ} \times \text{ОРО}$$

де СПВ – собівартість одиниці реалізованих об'єктів господарської діяльності за прямими витратами виробництва і загальновиробничими витратами.

Витрати, що формують собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності визначаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких об'єктів.

Розрахунок амортизації для формування витрат підприємства з метою оподаткування прибутку здійснюється, як приклад, відповідно, до груп необоротних активів (табл. 16.2.1, 16.2.2).

При реалізації об'єктів діяльності їх оцінка для визначення собівартості одиниці реалізованих об'єктів за прямими витратами (СПВ), здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці реалізованих об'єктів діяльності;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження реалізованих об'єктів діяльності (ФІФО);
- ціни продажу.

Ідентифікована собівартість (СП) при реалізації використовується за умови обліку кожної одиниці об'єктів діяльності за ознакою ідентифікації.

$$\text{СРО} = \text{СП} \times \text{ОРО}$$

Середньозважена собівартість одиниці реалізованих об'єктів діяльності підприємства (ССП) визначається щодо кожної одиниці діленням сумарної вартості залишку таких об'єктів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці об'єктів на сумарну кількість об'єктів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці об'єктів.

$$\text{СРО} = \text{ССП} \times \text{ОРО}$$

За методом ФІФО собівартість одиниці реалізованих об'єктів діяльності підприємства (СФП) визначається у тій послідовності у якій вони створювались на підприємстві, тобто об'єкти, які першими

Таблиця 16.2.1

## Групи основних засобів та інших необоротних активів за мінімально допустимими строками амортизації

Податковий кодекс			План рахунків бухгалтерського обліку	
№ групи	Назва групи	Мінімально допустимий строк корисного використання	Код субрахунку	Назва групи
<b>Рахунок 10 «Основні засоби»</b>				
1.	Земельні ділянки	–	101	Земельні ділянки
2.	Капітальні витрати на поліпшення земель, <i>не пов'язані із будівництвом*</i>	15	102	Капітальні витрати на поліпшення земель
3.	Будівлі споруди <i>передавальні пристрої</i>	20 15 10	103	<i>Будівлі та споруди</i>
4.	Машини та обладнання з них: <i>група обчислювальної техніки та зв'язку</i>	5 2	104	Машини та обладнання
5.	Транспортні засоби	5	105	Транспортні засоби
6.	Інструменти, прилади, інвентар ( <i>меблі</i> )	4	106	Інструменти, прилади, інвентар
7.	<i>Тварини</i>	6	107	Робоча та продуктивна худоба
8.	Багаторічні насадження	10	108	Багаторічні насадження
9.	Інші основні засоби	12	109	Інші основні засоби
<b>Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»</b>				
10.	Бібліотечні фонди	–	111	Бібліотечні фонди
11.	Малоцінні необоротні матеріальні активи	–	112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
12.	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	113	Тимчасові (нетитульні) споруди
13.	Природні ресурси	–	114	Природні ресурси
14.	Інвентарна тара	6	115	Інвентарна тара
15.	Предмети прокату	5	116	Предмети прокату
16.	<i>Довгострокові біологічні активи</i>	7	117	Інші необоротні матеріальні активи

\* - курсивом виділено відмінності у назві об'єктів в Податковому кодексі України і в Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій України.

Таблиця 16.2.2

*Групи нематеріальних активів та строки їх амортизації*

Групи	Строк амортизації
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	>2 – <10
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	>2 – <10
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	>2 – <10
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	>5 – <10
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	>2 – <10
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	>2 – <10

реалізуються, оцінюються за собівартістю перших за часом створення.

$$CPO = CФП \times OPO$$

Метод ціни продажу передбачає, що собівартість реалізованих об'єктів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сум торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів:

$$CPO = ПВП - ПВП \times (H3O + HOO) : (ПВЗ + ПВО)$$

де ПВП – продажна вартість проданих об'єктів; НЗО – націнка на залишок об'єктів на початок звітного періоду; НОО – націнка на одержані об'єкти у звітному періоді; ПВЗ – продажна вартість залишку об'єктів на початок звітного періоду; ПВО – продажна вартість одержаних об'єктів у звітному періоді.

Склад інших витрат підприємства (ІПВ) пов'язаних з обчисленням прибутку як об'єкта оподаткування розраховують за формулою:

$$\text{ІПВ} = \text{АВП} + \text{ВЗП} + \text{ІВГ}$$

$$\text{ІВГ} = \text{ОВП} + \text{ФВП} + \text{ВЗД} + \text{ІНВ}$$

де АВП – адміністративні витрати; ВЗП – витрати на збут; ІВГ – інші витрати господарської діяльності; ОВП – інші операційні витрати підприємства; ФВП – фінансові витрати; ВЗД – інші витрати звичайної діяльності; ІНВ – інші витрати господарської діяльності.

До складу інших витрат включаються:

- адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- а) загальні корпоративні витрати, в тому числі організаційні витрати, витрати на проведення річних та інших зборів органів управління, представницькі витрати;

- б) витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством (у тому числі витрати на оплату праці адміністративного апарату) та іншого загальногосподарського персоналу;

- в) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (оперативна оренда (у тому числі оренда легкових автомобілів), придбання пально-мастильних матеріалів, стоянка, паркування легкових автомобілів, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- г) винагороди за консультативні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що отримує платник податку для забезпечення господарської діяльності;

- г) витрати на оплату послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв'язок та інші подібні витрати);

- д) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- е) витрати на врегулювання спорів у судах;

- є) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- ж) інші витрати загальногосподарського призначення.

- витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

- а) витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції;

- б) витрати на ремонт тари;
  - в) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
  - г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів;
  - г) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
  - д) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
  - е) витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
  - є) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
  - ж) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;
  - з) інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.
    - інші операційні витрати, зокрема:
      - а) витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці;
      - б) амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів; амортизацію необоротних та нематеріальних активів у складі об'єктів, отриманих у концесію;
      - в) інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю, у тому числі, але не виключно:
        - суми нарахованих податків та зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відшкодування Пенсійному фонду України сум фактичних витрат на виплату і доставку пенсій, сум фактичних витрат на виплату і доставку пенсій, різниці між сумою пенсії та сумою пенсії, обчисленої відповідно до інших законодавчих актів, на яку має право особа, які згідно із законодавством фінансуються за рахунок коштів підприємств, установ, організацій в обов'язковому порядку, а також інших обов'язкових платежів, встановлених законодавчими актами, за винятком податків та зборів та пені, штрафів, неустойки.
- Для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті;
- витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань.

- фінансові витрати, до яких належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку).

- інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, зокрема:

- а) суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, в розмірі, що не перевищує чотирьох відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

- б) суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами), в межах чотирьох відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік;

- в) суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності, але не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

- г) витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості;

- г) вартість вугілля та вугільних або торф'яних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій працівникам;

- д) суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам та виробництва національних фільмів у розмірі, що не перевищує 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік;

- е) витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;

- є) витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (крім тих, вартість та строк використання яких відповідають ознакам та підлягають амортизації у складі нематеріальних активів), виданих державними органами для провадження господарської діяльності, в тому числі витрати на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів



на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг.

- інші витрати, зокрема:
  - ✓ витрати, які не включені до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
  - ✓ інші витрати господарської діяльності, до яких прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат;
  - ✓ сума коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік.

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Групи основних засобів та інших необоротних активів за мінімально допустимими строками амортизації (табл. 16.2.1).

Групи нематеріальних активів та строки їх амортизації (табл. 16.2.2).

Підприємства мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I_{(a-1)} - 10] : 100,$$

де  $I_{(a-1)}$  – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення  $K_i$  не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

Витрати підприємства для розрахунку прибутку з метою оподаткування формуються відповідно до облікової політики держави та чітко визначених норм.

### **16.3. Управлінський облік і контроль податкових платежів підприємства**

Становлення принципово нової моделі взаємовідносин між ринковими суб'єктами в межах податкових відносин зумовило виникнення задач у сфері управління підприємством, які вимагають урахування податкового складника під час розроблення й реалізації багатьох управлінських рішень.

З погляду платників податків – як юридичних, так і фізичних осіб – податкові платежі для них є витратами непродуктивного характеру. А тому, як і будь-які інші витрати платника, податкові платежі є об'єктом

планування та управління. Разом з тим, на відміну від інших витрат діяльності, щодо податків існує певна специфіка: правила визначення величини таких витрат жорстко прописані державою, а отже, можливості управління такими витратами обмежені.

Наразі управління податковими платежами є однією з найважливіших складових господарської діяльності. Існування системи управління податковими платежами на мікрорівні забезпечується можливістю певного вибору господарського та податкового законодавства: одні й ті самі цілі можуть бути досягнуті різними шляхами, при цьому будуть різними і податкові, і фінансові наслідки.

Суб'єкти господарювання мають два напрями впливу на податкове навантаження: зовнішній – через реформування податкової системи країни та внутрішній – оптимізація податкових платежів через управління ними на підприємстві. Реалізація першого напрямку утруднюється через обмеженість впливу суб'єктів господарювання на законодавчий процес. Отже, управління податковими платежами на рівні підприємства – практично єдиний метод адекватного впливу підприємства на свої взаємовідносини з державою.

Вплив податкової політики на сталий розвиток підприємства може бути представлено таким чином (рис. 16.3.1).

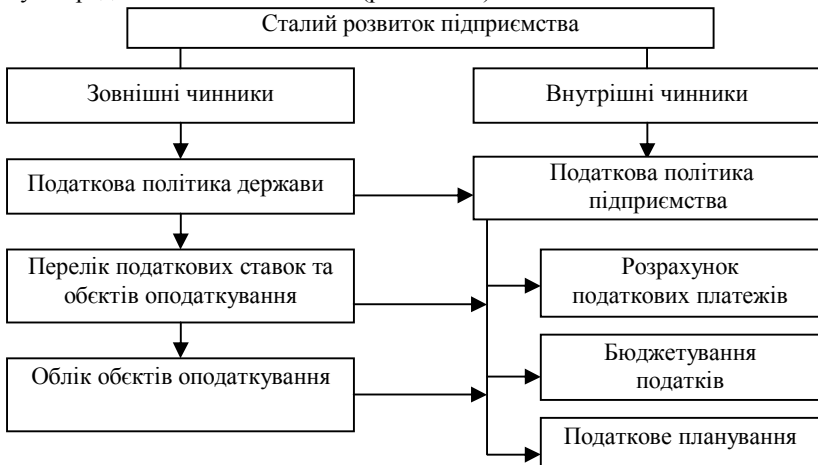


Рис. 16.3.1. Вплив податкової політики та сталий розвиток підприємства

В межах управління податковими платежами підприємства вирішуються питання вибору найбільш раціональної податкової політики виходячи з встановлених законодавством ставок оподаткування та фінансових ресурсів підприємства.

Розробка оптимальних податкових платежів дає змогу формувати

найефективнішу податкову політику з дотриманням певних принципів:

- базування оптимізації оподаткування на чинній законодавчій базі;
- обґрунтування різних напрямів податкової політики;
- оптимізація господарських операцій залежно від податкових платежів;
- визначення можливостей впливу управлінських рішень на окремі податки;
- взаємодія між об'єктами діяльності з податковою системою;
- розробка планів майбутніх податкових платежів.

В управлінському обліку можливо виділити три можливі моделі поведінки платників податків:

- «tax evasion» – ухилення від сплати податків – організація облікових процедур, яка передбачає незаконне використання податкових пільг, несвоєчасну сплату податкових платежів, приховування доходів, неподання чи несвоєчасне представлення документів, необхідних для обчислення й сплати податків;

- «tax avoidance» – запобігання податкам або обхід податків – організація управлінського обліку в ситуації, коли підприємство не стає платником податків або здійснює діяльність, яка за законом не підлягає оподаткуванню, одержує неоподатковувані податками доходи, не здійснює реєстрації у податкових органах, тобто використовує як законні, так і незаконні способи;

- «tax planning» – організація управлінського обліку в умовах – податкове планування, сутність якого визначено як визнання за кожним платником податків права застосовувати всі допустимі законами засоби, прийоми та способи (зокрема й прогаліни у законодавстві) для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань.

Основними інструментами управління податковими платежами підприємства є податкове планування, методика і організація бухгалтерського обліку, внутрішній податковий контроль, аналіз податкових платежів.

В узагальненому вигляді система управління податковими платежами складається з податкової політики підприємства, бухгалтерського обліку як системи узагальнення та надання інформації про податки та збори, платниками яких є суб'єкт господарювання, та внутрішній контроль, який забезпечує контроль за правильністю нарахування та сплати податкових платежів та містить елементи податкового права та постійного моніторингу змін податкового законодавства (рис. 16.3.2).

Застосування податкового планування передбачається можливістю вибору між альтернативними рішеннями щодо використання тих чи інших схем оподаткування. Ця альтернативність може бути зумовлена законодавчо встановленим правом на: систему оподаткування; форму реєстрації господарюючого суб'єкта; місце реєстрації та напрями



Рис.16.3.2. Система управління податковими платежами підприємства

діяльності; користування податковими пільгами; альтернативне формування господарських операцій.

Слід зазначити, що реалізація більшості з наведених напрямів можлива лише на етапі формування стратегії діяльності підприємства, а поточне податкове планування більшою мірою обмежене законодавчим полем.

Фактично поточне податкове планування обмежене формуванням планових (бюджетних) показників податкових платежів за умови певного обсягу діяльності. Тобто для розроблення ефективної методики податкового планування слід врахувати логіку його взаємодії з бюджетуванням підприємства.

Бюджетування податкових платежів – це система планових розрахунків із використанням взаємопов’язаних бюджетів підприємства, спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті в майбутніх податкових періодах. Бюджетування дає змогу розрахувати податкові зобов’язання платника не лише на поточний, але й на подальші податкові періоди.

Взаємодія між бюджетуванням та управлінням податковими платежами може бути реалізована двома напрямками; первинний зв’язок виявляється в тому, що бюджети виступають джерелом інформації для управління, вторинний – у тому, що система управління податковими платежами впливає на показники бюджетів підприємства.

Бюджет податків формується на основі даних операційних та фінансових бюджетів продажу, виробничого бюджету, бюджету комерційних та управлінських витрат, витрат на оплату праці та інших. Водночас без коректної інформації про майбутні податкові платежі та прогнозу заборгованість з податків неможливо скласти ні бюджет доходів та витрат, ні бюджет руху грошових коштів, ні генерального

бюджету підприємства. Слід зазначити, що бюджет податків не є обов'язково окремим бюджетом, що передбачає прогноз за всіма податками. У практичній діяльності часто інформація про податки надається окремими бюджетами, але всі вони відображаються у бюджеті доходів та витрат, бюджеті руху грошових коштів, а інформація щодо планової заборгованості за податками враховується у прогнозованому балансі підприємства.

Загалом, використання бюджетного підходу при управлінні податковими платежами дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, а також підвищити ефективність планування та використання бюджетів податків.

Основним інформаційним джерелом для формування прогнозних показників та аналізу відхилень фактичних та прогнозних показників діяльності є система бухгалтерського обліку підприємства. Тому, розглядаючи систему бухгалтерського обліку підприємства як інструмент управління податковим платежами, зазначимо, що вона виконує інформаційне забезпечення процесу управління податковими платежами необхідною та достовірною інформацією про поточні податкові зобов'язання.

На показники податкового обліку, який є лише підсистемою бухгалтерського, впливають податкові різниці, коли обраний варіант ведення управлінського обліку (вибір конкретного варіанта, наприклад, амортизації необоротних активів, резервів (забезпечень) та фінансових операцій здійснюється самим підприємством) прямо або опосередковано може змінювати суму податкових платежів звітного періоду. Це також стосується механізму формування запасів, основних засобів, різних варіантів обліку вибуття запасів, нарахування доходів працівникам, що спричиняє різні податкові наслідки.

Загалом розрахунок поточних податкових платежів, тобто визначення сум податкових зобов'язань і графіка їх погашення (податкового календаря) у поточному податковому періоді у разі визначеного, заздалегідь обраного (але далеко не завжди економічно доцільного) варіанта здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства відображає пасивний підхід до організації системи управління податковими платежами, який полягає у фіксації очікуваних податкових наслідків роботи підприємства.

На особливу увагу, з погляду ефективності та доцільності визначення місця оцінки господарських операцій в системі податкових платежів заслугоує обґрунтування положень облікової політики підприємства. Облікову політику можливо виділити як окремий основний інструмент податкової політики підприємства, зважаючи на значну роль, яку відіграє облікова політика у процесі управління податковими платежами.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику. При цілеспрямованому підході до формування облікової політики

підприємства можна законним способом зменшити податкові платежі.

Основними елементами облікової політики, які впливають на кінцеву величину прибутку до оподаткування, є методи амортизації необоротних активів і методи оцінювання запасів. Обраний варіант облікової політики підприємства може значно впливати на остаточний фінансовий результат.

Логічним завершенням процесу управління податковими платежами має бути внутрішній контроль, який передбачає виконання таких заходів:

- постійний моніторинг нормативно-правової бази;
- контроль за своєчасністю та правильністю виконання податкових зобов'язань;
- оптимізацію бази оподаткування і термінів погашення податкових зобов'язань.
- виявлення значних відхилень фактичних та прогнозних значень бюджету податків, аналіз відхилень та встановлення причино-наслідкового зв'язку.

Аналіз податкових платежів забезпечує необхідне обґрунтування планових показників та допомагає виявити податкові ризики. Податкове планування починається з аналізу розміру та динаміки наявної бази оподаткування та податкових платежів, виявлення факторів, що впливають на їх розмір, оцінки наявних резервів зниження рівня податкового навантаження. Основним джерелом інформації для аналізу податкових платежів є дані управлінського та податкового обліку, зокрема дані поточного обліку та звітності.

Фактично саме аналіз податкових платежів дає кількісну оцінку ефективності системи управління податкових платежів. До таких показників належать:

- рівень податкового навантаження на підприємство;
- рівень впливу окремих заходів податкового планування на величину податкових зобов'язань підприємства;
- ефективність податкового планування та податкової політики підприємства загалом.

Система оцінки ефективності системи управління податковими платежами підприємства може містити дві групи показників:

- показники для оцінювання податкового навантаження, зокрема сума податків, що сплачує підприємство; структура податків у собівартості й ціні; коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції; коефіцієнти оподаткування доходів, витрат і прибутку.
- показники для оцінювання ефективності податкового планування, зокрема: абсолютне зменшення податкових платежів; відносне зменшення податкових платежів; загальний коефіцієнт оподаткування підприємства; коефіцієнт використання податкових пільг; коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства.

Загальна сума податкових платежів підприємства визначається наступним чином:

ППП = ВПЗ + ПДП + НПК; ВПД = ВПЗ + НПК; ППП = ВПД + ПДП  
де ППП – податкові платежі підприємства; ВПЗ – витрати на оплату податкових зобов'язань підприємства, ВПД – витрати на податки з діяльності підприємства; ПДП – податок на доходи працівників підприємства; НПК – невідшкодований податковий кредит.

При цьому, за показником «сплата податків» Україна займає 108 місце серед 189 країн світу, час на складання податкової звітності та сплату податків складає 350 годин на рік (або майже 44 восьмогодинних робочих дня).

Для правильного оцінювання ситуації щодо податкового потенціалу за податковою системою необхідно, використовуючи інформацію податкової звітності і показники господарської діяльності за управлінським обліком, здійснювати оцінку розподілу створеної доданої вартості між підприємством і державою.

Податковий потенціал у широкому розумінні – це максимальна загальна сума податкових платежів, яку можна ефективно мобілізувати з урахуванням об'єктивної можливості в системі: ресурси – чистий дохід – фінансовий результат підприємства при повному обсязі діяльності і, відповідно, у вузькому розумінні – це податкові платежі, що підлягають мобілізації за чинним законодавством.

Повний обсяг діяльності продукується використанням наявної технології, яка забезпечує максимальну віддачу від залучених ресурсів із найнижчими витратами та реальної оцінки покупцями об'єктів підприємництва.

Податковий потенціал суб'єкта господарювання, за кожним об'єктом оподаткування і в цілому, можна визначити за наступним розрахунком:

$$\text{ПП}_i = P_i \times \text{НОП}_i \times \text{СП}_i;$$

$$\text{ППГ} = \sum_{i=1}^n (P_i \times \text{НОП}_i \times \text{СП}_i),$$

де  $\text{ПП}_i$  – податковий потенціал суб'єкта господарювання за  $i$ -им податком;  $P_i$  – обсяг ресурсів для формування об'єкта оподаткування за  $i$ -им податком;  $\text{НОП}_i$  – норматив (вартісний, натуральний) формування об'єкта оподаткування з одиниці ресурсів для  $i$ -го виду податків;  $\text{СП}_i$  – податкова ставка за  $i$ -им об'єктом оподаткування; ППГ – податковий потенціал господарської діяльності підприємства як сума податкових платежів за окремими об'єктами.

Для оцінки рівня використання податкового потенціалу розраховують відповідний коефіцієнт:

$$K_{вп_i} = \frac{\text{ПНФ}_i}{\text{ПП}_i};$$

$$K_{вп} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{ПНФ}_i}{\sum_{i=1}^n \text{ПП}_i},$$

де  $K_{вп_i}$  – коефіцієнт використання податкового потенціалу за  $i$ -им

об'єктом оподаткування; ПНФ<sub>i</sub> – фактичні податкові надходження за і-им податком; ПП<sub>i</sub> – податковий потенціал за і-им об'єктом оподаткування; Квп – загальний коефіцієнт використання податкового потенціалу платника податків;  $\sum \text{ПНФ}_i$  – сума фактичних податкових надходжень платника податків;  $\sum_{i=1}^n \text{ПП}_i$  – сума податкового потенціалу платника

податків за об'єктами оподаткування.

На підставі використання абсолютних величин складових що формують додану вартість підприємства і його економічний потенціал розраховують відносні індикатори, які дозволяють визначати змістовне наповнення та здійснювати інтерпретацію ситуації щодо податкового навантаження.

Економічний зміст податкового навантаження визначається як частка доходу, яка вилучається державою у суб'єкта підприємництва через систему податків та зборів до бюджетів різного рівня, або іншими словами, ступінь впливу системи оподаткування на результати діяльності суб'єктів господарювання, його чистий прибуток.

Насамперед потрібно зазначити, що податкове навантаження на підприємство не можна характеризувати одним індикатором, потрібна система показників.

Податкове навантаження щодо підприємства здійснюється на п'яти рівнях:

1. Податки на окремі аналітичні об'єкти оподаткування.
2. Сукупність податків на діяльність підприємства.
3. Податкова система підприємства з врахуванням наявного механізму пільг що здійснюють перерозподіл податків між окремими платниками.
4. Податкові платежі виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів для здійснення видатків бюджетів без врахування їх взаємоз'язку з періодом створення об'єктів оподаткування у платника податків.
5. Витрати підприємства на адміністрування податків та сплату нарахованих податкових зобов'язань.

Основними регулюючими параметрами для оцінки податкового навантаження можуть бути наступні співвідношення:

1. ПОО/ООП – податкове навантаження на аналітичний об'єкт оподаткування, де ПОО – податок на об'єкт оподаткування і ООП – величина об'єкту оподаткування.
2. ППП/ДОД – податкове навантаження на створені підприємством доходи, де ППП – податкові платежі підприємства і ДОД – дохід від об'єктів діяльності підприємства.
3. ППП/ДВП – податкове навантаження на створену додану вартість, де ДВП – створена підприємством додана вартість.



4. ПВП/ВПП – податкове навантаження на витрати підприємства, де ПВП – податки які формують витрати підприємства, ВПП – поточні витрати підприємства.

5. ППП/АПП – податкове навантаження на активи підприємства, де АПП – середня величина активів підприємства у звітному періоді.

6. ППП/ЧАП – податкове навантаження на чисті активи підприємства, де ЧАП – середня величина чистих активів підприємства у звітному періоді.

7. ППП/ОЧП – податкове навантаження на персонал підприємства, ОЧП – облікова чисельність персоналу підприємства у звітному періоді.

8. ППП/ОЗП – податкове навантаження на основні засоби, де ОЗП – середня величина основних засобів у звітному періоді.

9. ПДП/ДПП – податкове навантаження на дохід працівників підприємства, де ПДП – податок на дохід працівників і ДПП – нараховані доходи працівникам підприємства.

10. (ППП+ВОЗ)/ДОД(ДВП) – податкове навантаження на господарську діяльність, де ВОЗ – витрати підприємства на податковий облік і звітність,

Перелік найрепрезентативніших показників що характеризують податкову політику суспільства по відношенню до підприємства можна навести за наступною сукупністю:

1. ППП/ДОД – дозволяє оцінити участь доходів підприємства у формуванні бюджетів, показує скільки формується податкових платежів з 1 грн. доходу підприємства.

2. ППП/МВП – показує величину податкових платежів що формуються при використанні 1 грн. матеріальних та прирівняних до них витрат (проміжне споживання) підприємства.

3. ППП/ДВП – свідчить про рівень розподілу створеної доданої вартості підприємства на загальнодержавні і регіональні потреби.

4. ППП/АМН – показує величину податкових платежів яка формується 1 грн. амортизації неспоживного майна.

5. ППП/ДПП – визначає рівень податкових платежів які забезпечуються 1 грн. доходів працівників підприємства.

6. ППП/ВРС – свідчить про рівень податкових платежів підприємства що забезпечується 1 грн. витрат на робочу силу.

7. ППП/СПП – відображає рівень податкових платежів підприємства на 1 грн. створеного прибутку.

8. ППП/ЧПП – дозволяє оцінити рівень податкових платежів підприємства на 1 грн. чистого прибутку.

9. ППП/ДСП – визначає рівень податкових платежів на 1 грн. доходів що можуть використовуватися для самофінансування підприємств.

10. ППП/ІРВ – відображає рівень податкових платежів на 1 грн. приросту ринкової вартості підприємства.

Для оцінки якості податкової системи підприємства доцільно

аналізувати такі показники, як:

- еластичність податкової системи;
- рівень виконання обсягів податкових платежів за фінансовим планом.

Коефіцієнт еластичності податкової системи підприємства (КЕП) визначають наступним чином:

$$\text{КЕП} = [(\text{ППП}_n - \text{ППП}_m) : \text{ППП}_m] : [(\text{ДВП}_n - \text{ДВП}_m) : \text{ДВП}_m]$$

де  $\text{ППП}_n$  і  $\text{ППП}_m$  – податкові платежі підприємства, відповідно, поточного і минулого періоду;  $\text{ДВП}_n$  і  $\text{ДВП}_m$  – створена підприємством додана вартість, відповідно, поточного і минулого періоду.

Коефіцієнт еластичності показує, на скільки відсотків змінюються податкові платежі підприємства при зміні його доданої вартості на 1 %. Якщо податкові платежі зростають більш високими темпами ніж додана вартість, а коефіцієнт еластичності більш за 1,0, питома вага податків у доданій вартості збільшується. В міру зростання коефіцієнту еластичності, починаючи з певного рівня податкового навантаження, відбувається скорочення податкових платежів за рахунок ухилення підприємства від сплати податків.

Якщо податкові платежі зростають менш високими або рівними темпами ніж додана вартість, а коефіцієнт еластичності менший або дорівнює 1,0, питома вага податків у доданій вартості зменшується. В міру зменшення коефіцієнту еластичності, починаючи з певного рівня податкового навантаження, відбувається збільшення податкових платежів за рахунок скорочення доходів тіньової економіки при меншому податковому навантаженні.

Розрахунок рівня виконання обсягів податкових платежів за фінансовим планом (РПП) здійснюються за співвідношенням суми податкових платежів, що реально сплачує підприємство (ППП) до планової суми податкових платежів яку передбачало сплатити підприємство (ПСП).

$$\text{РПП} = \text{ППП} : \text{ПСП}$$

У соціально орієнтованій економіці важливе значення має показник рівня суспільного добробуту податкових платежів підприємства (КДП), тобто який відсоток сплачених податків повертається учасникам господарської діяльності підприємства.

$$\text{КДП} = \text{ВСБ} : \text{ППП}$$

де  $\text{ВСБ}$  – вартість суспільних благ створених за рахунок податкових платежів що використовуються учасниками господарської діяльності підприємства. Наприклад, якщо КДП для підприємства становить 70%, це свідчить про те, що податки сплачуються з максимальною граничною корисністю – 70% і суспільною жертвою – 30%.

Важливою складовою оцінки податкової системи підприємства є аналітичне дослідження:

- об'єктів оподаткування за показниками їх обсягів;
- складу і структури податкових платежів за об'єктами і видами податків;

- факторів що впливають на величину податкових платежів.

Для вивчення складу об'єктів оподаткування їх групують за видами податків. Горизонтальний і вертикальний аналіз об'єктів оподаткування наведений в табл. 16.3.1.

Таблиця 16.3.1

*Аналіз формування об'єктів оподаткування за динамікою і структурою*  
тис.грн.

Об'єкти оподаткування	Періоди		Відхилення	
	минулий	поточний	+, -	%
1. Додана вартість (1.1 – 1.2)	203,2	277,9	74,7	36,8
1.1 податкове зобов'язання (+)	836,1	927,6	91,5	10,9
1.2. податковий кредит (-)	632,9	649,7	16,8	2,7
2. Прибуток для оподаткування (2.1 – 2.2)	544,3	1650,3	1106,0	2,0 р.
2.1 дохід (+)	4236,7	5631,9	1395,2	32,9
2.2 витрати (-)	3692,4	3981,6	289,2	7,8
3. Чистий оподатковуваний дохід фізичних осіб	847,1	936,7	89,6	10,6
4. Вартість реалізованої підакцизної продукції	237,8	296,7	58,9	24,8
5. Об'єм циліндрів двигуна придбаних транспортних засобів в куб. сантиметрах	5670	6109	439	7,7
6. Обсяги забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, т	89,1	65,4	- 23,7	- 26,6
7. Обсяги відходів, т	26,9	30,5	3,6	13,4
8. Сировина піщано-глиниста куб. метрів	86,5	104,2	17,7	20,5
9. Прісні підземні води, куб. метрів	492,7	564,9	72,2	14,7
10. Житлова площа об'єктів житлової нерухомості, кв. метрів	1261	1261	0,0	0,0
11. Земельна ділянка, кв. метрів	20642	21219	577	2,8
12. Смуга радіочастот, МГц	10,5	16,9	6,4	61,0
13. Використання води для потреб рибництва, куб. метрів	30864	35911	5047	16,4
14. Заготівля деревини сосни, щільний куб. метр:				
• ділової	60,9	75,1	14,2	23,3
• дров'яної	47,1	39,5	- 7,6	- 16,1
15. Митна вартість	569,4	611,8	42,4	7,4

Розглядаючи показники об'єктів оподаткування підприємства, можна відзначити їх зростання (табл. 16.3.1). Приріст об'єктів оподаткування

який визначається зростанням обсягів господарської діяльності здійснювався нерівномірно. Якщо створена додана вартість підприємства збільшилася на 36,8% (74,7 тис.грн.) то прибуток для оподаткування зріс в 2,0 рази (1106,0).

На зростання прибутку значно вплинув приріст доходу (1395,2 тис.грн.) при збільшенні витрат на 289,2 тис.грн.

Слід зазначити, що за період, який аналізується, на підприємстві зменшилися викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами на 23,7 т.

Однією з основних характеристик податкової системи підприємства є склад і структура податкових платежів за об'єктами і видами податків (табл. 16.3.2).

Таблиця 16.3.2

*Аналіз податкових платежів підприємства*

Види податкових платежів і зборів	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+, - тис.грн.	%	пунктів в структурі
	тис.грн.	%	тис.грн.	%			
1. Податок на додану вартість	647,8	43,5	511,6	32,8	-136,2	-21,0	-10,7
2. Податок на прибуток	329,6	22,1	417,9	26,7	88,3	26,8	4,6
3. Податок на доходи працівників	219,1	14,7	287,4	18,4	68,3	31,2	3,7
4. Збір за реєстрацію транспортних засобів	10,5	0,7	11,8	0,8	1,3	12,4	0,1
5. Екологічний податок	47,8	3,2	54,2	3,5	6,4	13,4	0,3
6. Плата за землю	56,4	3,8	61,7	4,0	5,3	9,4	0,2
7. Мито	179,3	12,0	215,4	13,8	36,1	20,1	1,8
Разом	1490,5	100,0	1560,0	100,0	69,5	4,7	0,0

Дані табл. 16.3.2 показують що для підприємства характерна не висока динаміка зростання податкових платежів. За період що аналізується податкові платежі зросли на 69,5 тис.грн. або на 4,7%. В структурі податкових платежів найбільшу питому вагу займає податок на додану вартість (32,8%). Щодо динаміки, то податок на додану вартість зменшився на 136,2 тис.грн. (21,0%). Водночас, всі інші податки збільшилися, найбільше податок на прибуток (88,3 тис.грн. або 26,8%).

Одним із важливих завдань аналізу є виявлення і кількісна оцінка впливу окремих факторів на зміну динаміки нарахованих (НПП) і сплачених (СПП) податкових платежів.

До таких факторів можна віднести:

- ✓ обсяг об'єктів оподаткування, створених підприємством (ООО);

- ✓ фактичну ставку оподаткування об'єктів з врахуванням податкових пільг (ФСО);
- ✓ коефіцієнт (рівень) сплати нарахованих податкових платежів (РСП).

$$\text{НПП} = \text{ООО} \times \text{ФСО}; \text{СПП} = \text{ООО} \times \text{ФСО} \times \text{РСП}.$$

Зміна суми податків залежить від зміни всіх факторів, а їх вплив можна обчислити за допомогою індексного методу аналізу (табл. 16.3.3).

Таблиця 16.3.3

*Факторний аналіз податкових платежів з податку на прибуток*

(тис. грн.)

Показники	Періоди		Відхилення (Δ)
	базовий (б)	оціночний (о)	
1. Прибуток, створений підприємством за фінансовою звітністю (ООО)	865	1216	351
2. Прибуток з метою оподаткування за податковим обліком	734	1263	529
3. Рівень оподаткування створеного прибутку (п.2 : п.1)	0,848555	1,038651	0,190096
4. Ставка оподаткування за діючим законодавством	0,25	0,23	-0,02
5. Фактична ставка оподаткування (ФСО) (п.6 : п.1)	0,212139	0,238898	0,026759
6. Нараховано податкових платежів з податку на прибуток (НПП) (п.1 x п.5); (п.2 x п.4); (п.1 x п.3 x п.4)	183,5	290,5	107,0
7. Рівень сплати нарахованого податку на прибуток (РСП) (п.8 : п.6)	0,926431	0,860585	-0,065846
8. Сплачено податкових платежів з податку на прибуток (СПП) (п.6 x п.7)	170,0	250,0	80,0

Застосовуючи спосіб абсолютних різниць, величину впливу факторів на нараховані (НПП) і сплачені (СПП) податкові платежі розраховують за таким алгоритмом:

а) нарахований податок на прибуток

$$\begin{aligned} \text{НПП}_б &= \text{ООО}_б \times \text{ФСО}_б; 183,5 = 865 \times 0,212139; \\ \Delta \text{НПП}_{\text{ooo}} &= \Delta \text{ООО} \times \text{ФСО}_б; 74,5 = 351 \times 0,212139; \\ \Delta \text{НПП}_{\text{фсо}} &= \Delta \text{ФСО} \times \text{ООО}_о; 32,5 = 0,026759 \times 1216; \\ \text{НПП}_о &= \text{ООО}_о \times \text{ФСО}_о; 290,5 = 1216 \times 0,238898; \\ \Delta \text{НПП} &= \text{НПП}_о \times \text{НПП}_б; 107,0 = 290,5 - 183,5; \\ \Delta \text{НПП} &= \Delta \text{НПП}_{\text{ooo}} \times \Delta \text{НПП}_{\text{фсо}}; 107,0 = 74,5 + 32,5. \end{aligned}$$

Як видно із наведених даних, підприємство збільшило податкові платежі з податку на прибуток на 107,0 тис. грн. Збільшення відбулося за рахунок зростання в оціночному періоді створеного підприємством прибутку з метою оподаткування (74,5 тис. грн.) і рівня податкового навантаження на створений прибуток за розрахунком в фінансовій звітності при зменшенні ставки оподаткування (32,5 тис. грн.).

б) сплачений податок на прибуток

$$\text{СПП}_6 = \text{ООО}_6 \times \text{ФСО}_6 \times \text{РСП}_6; 170,0 = 865 \times 0,212139 \times 0,926431;$$

$$\Delta \text{СПП}_{\text{ooo}} = \Delta \text{ООО} \times \text{ФСО}_6 \times \text{РСП}_6; 69,0 = 351 \times 0,212139 \times 0,926431;$$

$$\Delta \text{СПП}_{\text{фсо}} = \text{ООО}_6 \times \Delta \text{ФСО} \times \text{РСП}_6; 30,1 = 1216 \times 0,026759 \times 0,926431;$$

$$\Delta \text{СПП}_{\text{рсп}} = \text{ООО}_6 \times \text{ФСО}_6 \times \Delta \text{РСП}; -19,21 = 1216 \times 0,238898 \times (-0,065846);$$

$$\text{СПП}_6 = \text{ООО}_6 \times \text{ФСО}_6 \times \text{РСП}_6; 250,0 = 1216 \times 0,238898 \times 0,860585;$$

$$\Delta \text{СПП} = \text{СПП}_6 - \text{СПП}_5; 80,0 = 250,0 - 170,0$$

$$\Delta \text{СПП} = \Delta \text{СПП}_{\text{ooo}} + \Delta \text{СПП}_{\text{фсо}} + \Delta \text{СПП}_{\text{рсп}}; 80,0 = 69,0 + 30,1 - 19,1.$$

За даними табл. 14.3.3 підприємство збільшило сплату податку з прибутку на 80,0 тис. грн. Вона зросла на 69,0 тис. грн. у зв'язку зі збільшенням створеного прибутку з метою оподаткування і на 30,1 тис. грн. за рахунок підвищення податкового навантаження на фінансовий результат. Негативно на рівень сплати податку вплинув стан розрахунків, внаслідок чого погашення заборгованості зменшилось на 19,1 тис. грн.

Формування інформаційних ресурсів щодо системи оподаткування підприємства в управлінському обліку і податковій звітності дозволяє: забезпечити достовірність визначення об'єктів оподаткування; вивчити розрахунки податкових зобов'язань і податкового кредиту; систематизувати отримані дані декларацій порівняно з показниками бухгалтерського обліку; розкрити причинні зв'язки господарської діяльності, податкового потенціалу, податкових платежів, податкової системи і податкової політики; визначити вплив і взаємодію різних факторів на податкові платежі; оцінити ефективність прийнятих рішень та можливі економічні і соціальні наслідки від ситуації, що складеться в системі оподаткування.

Загалом формування ефективної системи управління податковими платежами має комплексну структуру, елементи якої знаходяться в постійній взаємодії щодо наявних об'єктів оподаткування, податкової політики держави і підприємства.

В свою чергу, це впливає на збільшення інвестиційної привабливості економіки, зменшення рівня її тінізації поліпшення конкурентоспроможності українських товарів та послуг на світовому ринку, нарощування бюджетних надходжень.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ В ПРОЦЕСІ ПІДГОТОВКИ  
ПІДРУЧНИКА ТА ДОДАТКОВО РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ  
ДЛЯ ВИВЧЕННЯ КУРСУ «УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»**

1. Атамас П.Й. Управлінський облік [Текст]: навч. посіб. 2-ге вид. / П.Й. Атамас. - К.: ЦУЛ, 2009. - 440 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. / Ред. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ПП "Рута", 2002. - 480 с.
3. Гарасим П.М. Курс управлінського обліку [Текст]: навчальний посібник / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. - Київ: Знання, 2007. - 314 с.
4. Гарасим П.М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення). / П.М. Гарасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин. - Тернопіль: Економічна думка, 2001. - 270 с.
5. Гнилицька Л.В. Управлінський облік. Практикум: навч. посіб. / Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова, А.М. Поплюйко– К.: КНЕУ, 2010. – 288 с.
6. Давидович І.Є. Контролінг [Текст]: навч.посібник / І.Є. Давидович. - К. : ЦУЛ, 2008. - 552 с.
7. Давидович І. Є. Управління витратами [Текст]: навч.посібник / І.Є. Давидович. - К.: ЦУЛ, 2008. - 320 с.
8. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства [Текст]: навч. посібник / Е.К. Добикіна, В.В. Ровенська, В.С. Рижиков. - К. : Слово, 2005. - 272 с.
9. Добровський В.М. Управлінський облік [Текст]: навч.-методич. посібник для самостійного вивч. дисципліни / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; ред.: В.М. Добровський. - К.: КНЕУ, 2003. - 235 с.
10. Зоріна В.Н. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства [Текст]: навч. посібник / В.Н. Зоріна, Г.В. Сеніна. - К. : ЦНЛ, 2005. - 240 с.
11. Іванюта П.В. Управління ресурсами і витратами [Текст]: навч.посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська. - 2-е вид. - К.: ЦУЛ, 2011. - 320 с.
12. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : Навчальний посібник / П.В. Іванюта, З.М. Левченко. - Київ : Центр навчальної літератури, 2006. - 368 с.
13. Калайтан Т.В. Контролінг [Текст] : навчальний посібник / Т.В. Калайтан. - Львів : Новий світ-2000, 2008. - 252 с.
14. Карпенко О.В. Управлінський облік [Текст]: навч.-метод. посібник / О.В. Карпенко, Н.В. Хоменко, Д.В. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 245 с.
15. Кузьмін О.Є. Бюджетування на підприємстві [Текст]: навч. посіб.

- / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. - К.: Кондор, 2008. - 312 с.
16. Лень В. С. Управлінський облік [Текст]: навч. посібник / В.С. Лень. - К.: Знання-Прес, 2003. - 287 с.
17. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] + [Електронний ресурс]: навч. посібник / О.В. Лишиленко. - К.: Центр учбової літератури, 2006. - 254 с.
18. Малюга Н.М. Бухгалтерський управлінський облік: Збірник задач і вправ. / Н.М. Малюга, І.А. Белоусова, Н.В. Герасимчук, Т.В. Давидюк. - Житомир: ЖІТІ, 2001. - 256 с.
19. Маляревський Ю.Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм, як основа ефективної операційної діяльності підприємства [Текст]: монографія / Ю. Д. Маляревський [и др.]. - Х.: ХНЕУ, 2008. - 164 с.
20. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник. - 2-ге вид., доопрац. та допов. - Київ: КНТЕУ, 2010. - 647с.
21. Нападівська Л. В. Управлінський облік: практикум: навч. посіб. / Л.В. Нападівська, С.Я. Король, О.І. Мазіна; за заг. ред. Л.В. Нападівської. - К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. - С. 300.
22. Огійчук М.Ф. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами [Текст]: навч. посібник / ed.: М. Ф. Огійчук. - 2-е вид., перероб. і доп. - К.: Алерта, 2013. - 608 с.
23. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст]: підручник / ред.: М. Ф. Огійчук. - 6-е вид., перероб. і доп. - К.: Алерта, 2011. - 1042 с.
24. Партин Г.О. Управлінський облік: підручн. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Т.І. Свідрик, А.І. Ясінська, Т.М. Бойчук. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. 280 с.
25. Радецька Л.П. Управлінський облік [Текст]: навчальний посібник / Л.П. Радецька, Л.В. Овод. - К.: Академія, 2007. - 352 с.
26. Фаріон І.Д. Управлінський облік [Текст]: підручник / І. Д. Фаріон. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 792 с.
27. Фесенко Д.М. Бухгалтерський фінансовий і управлінський облік в сільськогосподарських підприємств. / Д.М. Фесенко, В.І. Степенко, В.І. Аранчій. - Полтава: [s. n.], 2001. - 340 с.
28. Філіна Г.І. Управління витратами та цінами [Текст]: навч. посібн. / Г.І. Філіна. - К.: Персонал, 2008. - 240 с.
29. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік [Текст]: навч. посібн. / В. Р. Шевчук. - К.: Алерта, 2009. - 176 с.
30. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку [Текст]: монографія / М. Т. Щирба. - Тернопіль: ТНЕУ, 2011. - 340 с.



Навчальне видання

**Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю.Мороз,  
Н.І. Цегельник**

# ***УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК***

**Підручник**

Оригінал-макет виготовлено *Цегельник Н. І.*  
Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 10.12.2014 р.  
Формат 60x84/16.  
Папір офсет. № 1  
Гарнітура Тип Таймс.  
Друк офсет. Ум. друк. арк. 23,02.  
Тираж 300. Зам. 2925

Віддруковано в ПП «Рута»

10014, Україна, м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а  
тел. (0412) 47-48-24

Свідоцтво про внесення в Державний реєстр  
серія ДК № 364 від 14.01.2010  
E-mail: ruta-bond@ukr.net



## **Юзеф Сигізмундович ЦАЛ-ЦАЛКО**

*Доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
перший проректор, проректор з навчальної  
роботи Житомирського національного  
агроекологічного університету, голова  
Правління Житомирського обласного  
об'єднання громадської організації  
“Спілка економістів України”*



## **Юлія Юзефівна МОРОЗ**

*Доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри бухгалтерського обліку  
Житомирського національного  
агроекологічного університету*



## **Ніна Іванівна ЦЕГЕЛЬНИК**

*Викладач кафедри бухгалтерського обліку  
Житомирського національного  
агроекологічного університету*